



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

"ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS EN RELACIÓN  
CON LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA  
EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES Y LA  
PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA  
DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

MARÍA DE LOS ÁNGELES MEDA ARREYGUE

Tesis presentada para optar por el Título de Licenciado en  
Derecho con Reconocimiento de Validez Oficial de  
Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,  
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jalisco, Noviembre de 1999.



CLASIF: \_\_\_\_\_  
ADQUIS: 49792  
FECHA: 10/05/03  
DONATIVO DE \_\_\_\_\_  
\$ \_\_\_\_\_





**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**SEDE GUADALAJARA**

**"ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS EN RELACIÓN  
CON LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA  
EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES Y LA  
PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA  
DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**

**MARÍA DE LOS ÁNGELES MEDA ARREYGUE**

Tesis presentada para optar por el Título de **Licenciado en  
Derecho** con Reconocimiento de Validez Oficial de  
Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,  
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jalisco. Noviembre de 1999.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

ESCUELA DE DERECHO

**DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN**

C. MARÍA DE LOS ÁNGELES MEDA ARREYGUE  
Presente

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado: **"ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS EN RELACIÓN CON LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES Y LA PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DE REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES"** presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

**LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA**

**BUFETE SORIANO CERVANTES, S.C.**

Regidores # 1154, Colonia Chapultepec Country,  
Guadalajara, Jalisco, México, C.P. 44620.  
Tels. (013) 8173308, 8173439 Fax (013) 8170151

Guadalajara, Jal., a 27 de mayo de 1999.

DR. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA,  
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE DERECHO,  
UNIVERSIDAD PANAMERICANA,  
GUADALAJARA,  
PRESENTE.

Estimado Licenciado Alarcón:

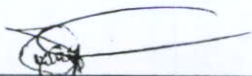
Aprovecho la presente para enviarle un cordial saludo, y asimismo, para comunicarle, en relación con la alumna MARIA DE LOS ANGELES MEDA ARREYGUE, quien concluyó el décimo semestre en esa Escuela, que con esta fecha he tenido a bien aprobar su trabajo de tesis profesional.

Dicho trabajo, que fué realizado en la materia fiscal, el cual yo asesoré, se lo estoy remitiendo para su consideración y aprobación, a efecto de que continúen, como Usted disponga, los trámites necesarios para la presentación de su examen profesional, y consecuentemente, de la obtención del correspondiente título profesional en favor de la citada alumna.

En mi opinión, la tesis que le estoy enviando, que tiene como tema y título: "**ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS EN RELACION CON LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES Y LA PRESENTACION DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**", reúne las características y calidad necesarias para la aprobación que estoy otorgando.

Quedo a sus órdenes para cualquier aclaración que estime necesaria.

ATENTAMENTE

  
SERGIO RAFAEL SORIANO CERVANTES  
ABOGADO

## DEDICATORIAS

A MIS PADRES POR SU  
PACIENCIA Y POR EL VALOR  
QUE HAN TENIDO PARA  
GUIARME POR EL CAMINO DE  
LA VIDA. CON CARIÑO Y  
RESPETO.

A MI UNIVERSIDAD POR  
INSISTIR EN LA BÚSQUEDA DE  
LA EXCELENCIA Y A MIS  
MAESTROS POR COMPARTIRME  
SU SABIDURÍA DÁNDOME UN  
POCO DE SU LUZ PARA VER  
CON MÁS CLARIDAD EL  
SENDERO.

AL PADRE MIGUEL MONTES  
FUENTES Y A FERNANDO  
GALLEGOS CASTORENA POR  
SU APOYO QUE HOY SE VE  
REFLEJADO EN LA  
REALIZACIÓN DE UN SUEÑO.

# Í N D I C E

Página

## INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO PRIMERO

#### *PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.*

A) PROCEDIMIENTO Y PROCESO. ....	2
B) PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. ....	5
C) ENUNCIACIÓN DE LAS DIVERSAS CLASES DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS .....	12
D) PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. ....	16

### CAPÍTULO SEGUNDO

#### *LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN.*

A) CONCEPTO .....	24
B) REFERENCIA HISTÓRICA DE SU MANIFESTACIÓN Y EVOLUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE FEDERACIÓN.....	29
C) ATENCIÓN ESPECIAL A LA VISITA DOMICILIARIA COMO INSTRUMENTO DE VERIFICACIÓN: .....	37
C-1) SU CONSTITUCIONALIDAD. ....	39
C-2) MARCO LEGAL VIGENTE. ....	41
C-3) FORMALIDADES PARA SU PRACTICA. ....	42



## CAPÍTULO TERCERO

### *LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES Y LA PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DEL R.F.C.*

A) ANTECEDENTES.....	57
B) REGULACIÓN LEGAL VIGENTE.....	60
C) COMPROBANTES FISCALES:	
C-1) CONCEPTO Y TIPOS.....	68
C-2) SU REGULACIÓN DENTRO DE LA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL VIGENTE.....	73
C-3) SU IMPORTANCIA PARA EL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.....	78
D) REFERENCIAS A LA MANERA EN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES HAN LLEVADO A CABO EN LA PRÁCTICA ESTA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN.....	80

## CAPÍTULO CUARTO

### *CRÍTICA AL ARTICULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.*

A) EXPLICACIÓN DEL PROBLEMA QUE GENERA.....	85
B) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE AUDIENCIA.....	87
C) PRACTICAS ILEGALES QUE SE PROVOCAN POR LA MANERA EN QUE ESTÁ REDACTADO EL ARTICULO.....	103
D) PROPUESTAS DE SOLUCIÓN AL PROBLEMA.....	112

## CAPÍTULO QUINTO

CONCLUSIONES.....	126
-------------------	-----

## **BIBLIOGRAFÍA**

## INTRODUCCIÓN

Vivimos inmersos en una organización política que nos impone sus determinaciones en forma inexorable y con menoscabo de nuestros derechos públicos subjetivos.

La expresión de la voluntad Estatal se manifiesta a través de una serie de actos ejercitados por los propios órganos del Estado para llevar a cabo sus funciones; es así como la función Administrativa en particular, representa una manifestación del poder estatal, que se encuentra sujeto al debido cumplimiento de requisitos previstos en la propia Constitución Federal, los cuales se traducen tanto en garantías del gobernado, como en limitaciones a la actuación de la autoridad.

Por ello, resulta imprescindible analizar lo que sin duda es la facultad más importante y de mayor trascendencia que tiene el Fisco Federal: *las Visitas Domiciliarias*. Dicho privilegio encuentra su origen en el ejercicio del Poder Tributario o Poder Fiscal del Estado.

Si el Estado en un régimen de Derecho como el nuestro, tiene la facultad de imponer y recaudar tributos a cargo de personas con condiciones de cumplir dichas encomiendas, ello necesariamente implica que sea el propio Estado quien dé creación a las autoridades y los medios idóneos para ejecutar y hacer respetar las normas tributarias.

De tal manera, cuando los administrados realicen alguna conducta indebida ante sus obligaciones, el Poder Público puede exigir su exacto cumplimiento.

No obstante, la Justicia Fiscal debe de reinar siempre en un sistema tributario, por lo que jamás deberá cederse ante los apremios o abusos de las normas impositivas.

Es así que el tema elegido "*ANÁLISIS CRÍTICO Y PROPUESTAS EN RELACIÓN CON LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES Y LA PRESENTACIÓN DE SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES*" nació ante la inquietud de profundizar en una de las reformas realizadas al Código Fiscal de Federación en el año de 1996, respecto del artículo 42 fracción V) y del artículo 49 relativos a la práctica de Visitas Domiciliarias (dichos artículos adicionados en diciembre de 1998), dentro de la facultad de comprobación propia de las autoridades fiscales, surgiendo a la vida jurídica una figura de novedad procedimental.

Sin embargo, dicha innovación ha enfrentado serios problemas en la práctica, por la manera en que se encuentra redactado el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, el cual propicia prácticas ilegales por parte de los verificadores fiscales.

Asimismo, se manifiesta una clara violación Constitucional, derivada del proceder de las autoridades fiscales en el desempeño de sus facultades de fiscalización, evitando al contribuyente el goce de su garantía de Audiencia.

Por lo anterior, surge la necesidad de realizar un análisis crítico al respecto y además, externar propuestas de solución que logren romper dicho esquema de abuso por parte de las autoridades fiscales (verificadores) frente al contribuyente.

Siendo el método de investigación analítico y deductivo a utilizar, se partirán de conceptos generales para aterrizar en cuestiones particulares, siempre a través de un análisis de conceptos, teorías, preceptos legales, casos prácticos, etc. y con base en una técnica meramente documental.

El propósito de trasladar ideas a los capítulos respectivos, se ve fortalecido por la inserción de citas doctrinales de juristas destacados de México y otras latitudes y de la interpretación que de la ley nos brinda la Jurisprudencia.

El presente trabajo comprenderá un esquema teórico integrado por cinco Capítulos. Se comenzará por estudiar los “Procedimientos Administrativos” en su *Capítulo Primero*; posteriormente en el *Capítulo Segundo* se analizarán las “Facultades de Fiscalización”.

Dentro del *Capítulo Tercero* se revisarán las “Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C.”, cuyo objetivo se aboca a hacer referencia de la novedad procedimental surgida con la Reforma del año de 1996.

Por último, el *Capítulo Cuarto* se referirá propiamente al “Análisis Crítico del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación”, en el cual se expondrán reflexiones y propuestas prácticas, las cuales no pretenderán ser definitivas ni inobjectables, sino por el contrario susceptibles de confrontación y reflexión. Se concluirá en el *Capítulo Quinto* con una serie de ideas concretas, mismas que integrarán un resumen de los puntos más sobresalientes del total del análisis realizado a lo largo de los cuatro capítulos.

Por ende, dichas propuestas tienden a generar condiciones propicias para dar solución a los problemas vividos hoy día con relación a las prácticas irregulares de Visitas Domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C., que van en perjuicio directo del contribuyente, al dejarlo en un estado de indefensión por no respetarle su garantía de Audiencia.

Por ello se pretende dar luz y forma a las disposiciones del propio Código Fiscal de la Federación con el propósito de fincar bases sólidas en las actuaciones de las autoridades (verificadores), siempre en apego al respeto y cumplimiento de las garantías Constitucionales otorgadas al gobernado, específicamente contempladas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Antes de concluir estas líneas introductorias, quiero agradecer la asesoría paciente y calificada del Lic. Sergio Soriano Cervantes, excelente catedrático y valioso ser humano.

CAPÍTULO I.

**“PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS”**

***“EL PROBLEMA CONSISTE ENTONCES EN HALLAR  
EL EQUILIBRIO ENTRE DOS COSAS CASI SAGRADAS:  
LA LIBERTAD Y LA AUTORIDAD;  
ENTRE EL INDIVIDUO Y EL PODER”.***

**Eduardo J. Couture.**

## A) PROCEDIMIENTO Y PROCESO.

El ejercicio de las funciones del Estado es realizado por sus órganos mediante diversos actos que constituyen la expresión de la voluntad estatal. La función legislativa se exterioriza a través de actos tendientes a la creación, modificación o derogación de la ley; la función jurisdiccional con la actuación de los órganos de este poder que se concretan a resolver controversias; y la función administrativa la cual se manifiesta con la emisión de actos concretos que afectan la esfera jurídica de los particulares.

La formación de dichos actos se realiza a través de procedimientos administrativos sujetos al cumplimiento de requisitos previstos en la Constitución Federal, que se traducen en garantías del gobernado, y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad.

Así tenemos, como bien lo señala el tratadista Sergio Francisco de la Garza que “la actividad administrativa tributaria se realiza esencialmente en base a actos que constituyen procedimientos administrativos. Por ello, debemos recordar, que nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación”.<sup>(1)</sup>

En el campo de la ciencia jurídica, ha sido difícil el camino para precisar el alcance de los vocablos proceso y procedimiento, en cuanto que algunos los usan como sinónimos y para otros, uno es el género y el otro la especie. Pues la similitud morfológica de los vocablos y la igual significación gramatical ha conducido a considerarlos como conceptos sinónimos aun cuando en realidad sólo sean aparentes.

La confusión proviene del hecho de que tales expresiones tienen diferente significado, tanto en el lenguaje común como dentro del campo jurídico. En el primer caso, los diccionarios de la lengua española definen el término de *proceso* identificándolo con “el transcurso del tiempo, a través del cual se producen fenómenos de la naturaleza, ya sea en

<sup>(1)</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, ed. PORRÚA, MÉXICO, 1994, pág. 669.

forma espontánea o provocada y siempre desvinculados de la voluntad humana, puesto que son atribuibles a las leyes naturales”.<sup>(2)</sup>

En contrapartida, el diccionario de la Real Academia Española define al *procedimiento* como “la forma de ejecutar alguna actividades para alcanzar un fin, concepto íntimamente relacionado con el querer humano”.<sup>(3)</sup>

De lo anterior es posible deducir que dichos significados no pueden ser aplicados al campo del Derecho, ya que jurídicamente proceso y procedimiento implican necesariamente la actuación del ser humano.

El procesalista mexicano Nava Negrete, puntualiza una separación ontológica de los conceptos señalados, considerando “al proceso teológicamente, y al procedimiento formalmente”.<sup>(4)</sup>

Por ello, los juristas, atendiendo a dicha tendencia generalizada, han considerado al proceso con un contenido teleológico, en cuanto que constituye un conjunto de actos que tienden a la producción de un acto determinado. En cambio al procedimiento se le ha considerado con su carácter formal, constitutivo de cada una de las fases o etapas en que se desenvuelve progresivamente el proceso.

De esta manera es posible afirmar que tanto el proceso como el procedimiento son formas de actuación de los órganos públicos.

Asimismo, cabe destacar que el tratadista Gonzalo Armienta, considera la naturaleza del proceso desde el punto de vista ontológico, partiendo de una premisa básica, al

<sup>(2)</sup> GÓMEZ DE SILVA, Guindo, BREVE DICCIONARIO ETIMOLÓGICO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, FONDO DE CULTURA ECONÓMICA, tomo único, MÉXICO, 1993.

<sup>(3)</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, ed. ESPAÑA-CALPE, tomo II, Vigésima edición, MADRID, 1984.

<sup>(4)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, ed. PORRÚA, MÉXICO, D.F., 1959, pág. 70.



considerar que el proceso es una conducta humana objetivada.

Y desde el punto de vista teleológico define al proceso como “un complejo de actos ejecutados con la finalidad de que el órgano jurisdiccional resuelva, con el mayor acopio de datos, si ha lugar a darle satisfacción a una pretensión que puede presentarse como resistida, incierta o discutida, o bien requerida por disposición legal, de la tutela jurisdiccional”.<sup>(5)</sup>

En el mismo orden de ideas, el maestro Nava Negrete añade a dicho concepto, que el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio.

Según dicho maestro, por procedimiento entendemos “ la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso; expresa la forma exterior de un proceso, y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el rito a que éstas deben sujetarse”.<sup>(6)</sup>

Y así se multiplican las definiciones, suscitándose una serie de críticas doctrinales, así como al Derecho Positivo, el cual se caracteriza por no dar seguimiento a una línea lógica - técnica, sino por el contrario rompe con aquellos conceptos que los juristas aportan acerca del proceso y procedimiento.

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, resulta criticable la confusión que ha llevado a identificar al proceso con una connotación eminentemente *judicial*, ya que se ha considerado como el conjunto de actuaciones en sede judicial y que concluye siempre con una sentencia, excluyéndose de esta manera, las demás aristas de procesos como lo son el *legislativo* y *administrativo* que asimismo comprenden el campo de las funciones del Estado; a diferencia del procedimiento, que se aplica a todas las materias, como una forma de realizar

<sup>(5)</sup> ARMIENTA, Gonzalo, EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO, ed. PORRÚA, MÉXICO, D.F., 1977, pág. 190.

<sup>(6)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, pág. 70.

las actuaciones. De ahí es posible ubicar procedimientos judiciales dentro del proceso, y a procedimientos administrativos, como ejercicio de la función administrativa.

Al respecto, el procesalista mexicano Nava Negrete apoyado por connotados tratadistas como Kaye J. Dionisio, Armienta Gonzalo, De la Garza Sergio Fco., entre otros, establece que “todo proceso es un procedimiento, implica siempre un conducto que se revela en un conjunto o serie de actos procedimentales coordinados conformados por la finalidad que persiguen y que el proceso siempre es la voluntad de la ley, que es en lo que consiste el acto jurisdiccional de la sentencia y con la que se reviste a la justicia”.<sup>(7)</sup>

Así que no todo procedimiento es un proceso, sino sólo aquel que tiende a asegurar las normas que regulan las relaciones jurídicas.

Hablar de actos procesales es hacerlo de actos de procedimiento, pero no en sentido contrario. Por ejemplo, procedimiento es el que sigue el legislador en la elaboración de las leyes, el que la Administración emplea para la creación de sus actos administrativos, pero por el contrario nunca existe proceso. El proceso se convierte así en un instrumento de justicia en manos del Estado.

En suma, se concluye estableciendo que procedimiento significa “rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad que puede ser jurisdiccional o no. En cambio, proceso implica siempre litigio, composición”.<sup>(8)</sup>

## **B) PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.**

Como bien lo señala Olivera Toro, “los administrados quieren estar garantizados en contra de las arbitrariedades y caprichos de la administración; esto es, que se

<sup>(7)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, pág. 73.

<sup>(8)</sup> NAVA NEGRETE, citado por, DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pág. 669.

cumplan las formalidades preestablecidas, dando seguridad jurídica”.<sup>(9)</sup>

Una vez establecida la premisa de que gran parte de la actividad administrativa tributaria se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, resulta primordial asentar que todo procedimiento administrativo es apreciado como un elemento fundamental para la determinación de la legalidad en la actuación de la autoridad, que sólo puede manifestar su voluntad en los términos y forma que la ley le autoriza a efecto de mantener el equilibrio entre el ejercicio de la autoridad y el goce de la libertad.

Es así, como el maestro Acosta Romero señala que “el derecho a la legalidad de los actos de la Administración Pública del que deben gozar los administrados se integra por una serie de derechos como son: el derecho a la competencia, a la forma, al motivo y a la legalidad (fundamentación)”.<sup>(10)</sup> Derivados todos ellos de los principios establecidos en el artículo 16 Constitucional.

Por lo anterior, entenderemos para efectos del presente estudio, al procedimiento tributario como parte del procedimiento administrativo, razón por la cual las anotaciones se referirán en forma general al procedimiento administrativo.

Así pues, queda conceptuado el procedimiento administrativo, por el propio tratadista Nava Negrete como “el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración”.<sup>(11)</sup> No se comprende el procedimiento administrativo empleado en el juicio o proceso administrativo ante los tribunales.

Gabino Fraga afirma que el procedimiento administrativo “lo constituyen los trámites y formalidades que debe de observar la Administración, para resolver las

---

<sup>(9)</sup> OLIVERA TORO, *citado por*, DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, ed. PORRÚA, MÉXICO, 1994, pág. 200

<sup>(10)</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, ed. PORRÚA, MÉXICO, 1995 pág. 818.

<sup>(11)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, pág. 77.

reclamaciones que los particulares formulen”.<sup>(12)</sup>

Para la Administración, el procedimiento administrativo viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto que más que nadie ella tiene la pretensión de dictar sus actos conforme a Derecho, a fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el ejercicio de la función administrativa.

De lo anterior es posible considerar que el procedimiento administrativo es de carácter bilateral, ya que viene a constituir un instrumento regulador de la relación jurídico-administrativa, en tanto que vincula a las partes que intervienen en él (autoridad-gobernado), a través del cual se establecen derechos, obligaciones y cargas, en las distintas fases hasta concluir con la decisión final.

Por ello, tratadistas como Villar y Romero establecen que “en el procedimiento administrativo no existen partes contrapuestas, sino por el contrario hay una relación entre la Administración y el interesado”.<sup>(13)</sup>

La construcción de un procedimiento administrativo adecuado a la función administrativa por canalizar, impone continua observación y sistematización de los elementos que lo integran.

A dicho propósito se encaminaron las propuestas de los delegados asistentes al Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia el año de 1936, señalando como “rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo:

- 1) Principio de Audiencia de las partes.
- 2) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la Administración o por las partes en el procedimiento.

---

<sup>(12)</sup> FRAGA, Gabino, *citado por*, ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, pág. 815.

<sup>(13)</sup> VILLAR y ROMERO, *citado por*, ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, pág. 815.

- 3) Determinación del plazo en el cual debe obrar la Administración.
- 4) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos.
- 5) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos administrativos que afecten a un particular.
- 6) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares”.<sup>(14)</sup>

En opinión de la autora del presente trabajo, la adecuada construcción de un procedimiento administrativo, efectivamente exige los rasgos fundamentales expuestos con anterioridad y a su vez impone una continua observancia y acato de los mismos.

No cabe duda, que sin la existencia de dichos rasgos característicos de todo Procedimiento Administrativo sería normal y lógico caer en supuestos como la morosidad en el procedimiento, negligencia por parte de las autoridades, así como falta de rigor en los términos y quizás la más grave, la de hacer uso de un procedimiento que se ponga en juego para burlar la acción del Fisco.

El maestro Nava Negrete señala reglas generales complementarias, mismas que puntualizan otros tratadistas como De la Garza, Kaye, Delgadillo Gutiérrez, etc.; dichas reglas complementarias se refieren a la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijen garantías de procedimiento para el particular, debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quien las infrinja.

Deben puntualizarse asimismo, las características y requisitos esenciales del procedimiento analizado; para tal efecto se establece que deberá reunir las siguientes características:

- 1) Actuación de oficio.

---

<sup>(14)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso y FRAGA, Gabino, *citados por*, DE LA GARZA, Sergio Fco., *op. cit.*, pág. 670.

- 2) Forma escrita.
- 3) Rapidez de procedimientos y técnicas.
- 4) Flexibilidad.
- 5) Actuación bajo el principio de legalidad.
- 6) Rapidez en las resoluciones.

Por otra parte, se deberá considerar para “el caso en el que intervengan los particulares, de acuerdo con el interés público que se persiga, que sea por escrito, fundado y motivado, que conceda al particular la garantía de audiencia, que se realice por medio de órganos competentes y siempre llenando las formalidades de ley”.<sup>(15)</sup>

En apreciación de la que suscribe, resulta considerable valorar hasta dónde es factible llenar la garantía de audiencia al particular; por ello, es necesario atender al equilibrio del interés general y del particular, y así únicamente cuando se trate de actos que afecten o lesionen los derechos de los particulares, entonces será atinado otorgar dicha Garantía de Audiencia.

Pérez Ayala, citado por el maestro De la Garza, trata los “requisitos indispensables para los procedimientos administrativos tributarios:

- a) Exista una pluralidad de actos.
- b) Que dichos actos se combinen en el procedimiento conservando su íntegra individualidad.
- c) La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de los efectos jurídicos.
- d) Todos los actos están vinculados entre sí .
- e) El procedimiento administrativo, es una sucesión de actos y de tiempos, en un orden o forma de proceder.
- f) Es el cauce formal para la realización de las funciones administrativas.

---

<sup>(15)</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, pág. 818.

g) Siempre culmina con el acto administrativo, unilateral y definitivo”.<sup>(16)</sup>

Indudablemente resulta ser el Procedimiento Administrativo Tributario una serie de actos administrativos, como atinadamente lo señala el maestro Pérez Ayala, y por tal razón resultan aplicables principios y garantías, tales como de legalidad y de audiencia.

Asimismo, dicha clasificación integra una enumeración exhaustiva de requisitos para efectos del Procedimiento Administrativo Tributario; es decir, en general el maestro Pérez Ayala nos indica la necesidad de una pluralidad de actos, que se combinen, que se vinculen, siempre siguiendo un orden y encontrando su culminación en una sentencia.

Sin embargo, ¿qué debemos entender por la conservación íntegra de la *individualidad* de los actos, a que hace referencia el maestro Pérez Ayala, la cual resulta ser poco clara?; quizá se refiera a la difícil situación presentada por la exigencia de los diversos impuestos y otros tributos, cuya aplicación resulta ser complicada, por lo que se encuentran muchas normas de Derecho Tributario Administrativo en las leyes reguladoras de cada tributo en particular.

Asimismo, diversos autores tales como Narciso Bassols, mencionado por Gabino Fraga, estiman las siguientes apreciaciones:

- \* “Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento.
- \* Del contenido de la cuestión que va a debatirse.
- \* De las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada.
- \* Que se le dé oportunidad de presentarse.
- \* Que se organice un sistema de comprobación para que el que afirme una cosa la pruebe y el que la niegue, también.
- \* Agotada la tramitación, que se dé también oportunidad a las partes de alegar.

<sup>(16)</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L., *citado por*, DE LA GARZA, Sergio Fco., *op. cit.*, pág. 670.

\* Que el procedimiento concluya invariablemente con una resolución que decida las cuestiones debatidas”.<sup>(17)</sup>

Por lo anteriormente expuesto, reiteramos lo referente a la Garantía de Audiencia, en relación a que el particular tiene contra el acto administrativo que lo afecte, una serie de recursos en el ejercicio de los cuales, puede hacer valer todos los razonamientos y pruebas que tenga a su alcance para demostrar la razón de su dicho.

Cabe destacarse, por otro lado, la importante intervención del autor alemán Hensel, quien habla de la forma en que debe conducirse el procedimiento tributario, ante la pretensión surgida por el hecho generador de la obligación tributaria.

Incluso señala la característica de la relación procesal tributaria “ por un lado por el interés de la autoridad tributaria de llegar al conocimiento de los casos de impuestos que deben ser despachados por ella y de examinarlos individualmente, de determinar y de cobrar conforme a la ley la suma debida, y por otro lado el interés del deudor del tributo de estar defendido contra el arbitrio de la autoridad tributaria y de poder tutelar sus derechos garantizados por la ley, como de poseer los medios para inducir a la autoridad tributaria a la restricción de la suma eventualmente pagada de más”.<sup>(18)</sup>

Indudablemente, resulta ser una importante aportación a la materia Fiscal la realizada por el autor alemán, ya que en forma breve y precisa puntualiza todo un Procedimiento Tributario, desde la fase de determinación y liquidación tributarias, pasando por las formas de extinguir las obligaciones tributarias, a través del pago; haciéndose referencia al pago en demasía o pago indebido.

Por lo tanto, el alemán Hensel marca la pauta a seguir en un Procedimiento Tributario, partiendo siempre de la premisa del hecho generador de la obligación tributaria.

<sup>(17)</sup> FRAGA, Gabino, *citado por*, ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, pág. 818.

<sup>(18)</sup> DE LA GARZA, Sergio Fco., *op. cit.*, pág. 671.



### C) ENUNCIACIÓN DE LAS DIVERSAS CLASES DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.

En el presente análisis se establecerán, en primer término y en forma general las diversas clasificaciones otorgadas por connotados tratadistas y procesalistas tributarios.

En un primer orden de ideas, el maestro Nava Negrete realiza una clasificación del procedimiento administrativo en general, optando por dividirlo en dos aristas: "1) *Procedimiento de producción* y 2) *Procedimiento de impugnación* de los actos administrativos. Comprendiendo en el primero todos los procedimientos que no sean de impugnación".<sup>(19)</sup>

Quizás resulta cómoda la distinción que marca el maestro Nava Negrete, sin embargo él mismo establece la dificultad y a veces la imposibilidad de enumerar todos y cada uno de los procedimientos administrativos.

Por otro lado, la clasificación de Hensel del procedimiento tributario está dividido en "varios grados o fases y a su vez correlacionado con diversos derechos y deberes para los interesados. Por tanto tiene las siguientes fases:

- a) *Conocimiento o descubrimiento* por la autoridad de cada hecho generador producido.
- b) *Procedimiento de instrucción* para fijar las bases correspondientes a los hechos generadores producidos.
- c) *Procedimientos de determinación y notificación*; el primero se refiere a la facultad de la autoridad administrativa de determinar los créditos fiscales, o bien, revisar las declaraciones en que los contribuyentes hayan determinado sus obligaciones tributarias.
- d) *Procedimiento de cobro o recaudación*. Contempla tanto el cobro por pago voluntario como la ejecución forzosa.

<sup>(19)</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, pág. 78

e) *Procedimiento de reclamación*, para procurar al deudor una defensa jurídica contra los actos administrativos y legales de la autoridad tributaria.

f) *Procedimiento de restitución* para que los particulares que hayan efectuado pagos indebidos puedan recuperarlos de la administración”.<sup>(20)</sup>

En lo relativo a la clasificación realizada por el maestro Serra Rojas se establecen los siguientes puntos:

“a) *Procedimiento de tramitación* que conduce al acto definitivo.

b) *Procedimiento de ejecución* que tiende al cumplimiento de los propósitos del acto.

c) *Procedimiento sancionador* a través del cual la administración castiga las violaciones legales.

d) El *procedimiento revisor* cuando la administración revisa los actos de oficio o mediante los recursos administrativos”.<sup>(21)</sup>

Sergio Francisco de la Garza, clasifica los procedimientos administrativos tributarios tomando en cuenta nuestro sistema, que es el siguiente:

a) “*Procedimientos preparatorios y de control*; se refieren a los actos realizados por la administración pública para determinar los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.

b) *Procedimiento de determinación*, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que no le han sido declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley, o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga.

<sup>(20)</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pág. 673-674.

<sup>(21)</sup> SERRA ROJAS, *citado por*, DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pág. 674-675.

c) *Procedimientos de reembolso* y de extinción de créditos fiscales.

d) *Procedimientos coercitivos* que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones.

e) *Procedimientos de ejecución forzosa*.

f) *Procedimientos de impugnación* que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes”.<sup>(22)</sup>

Otros tratadistas como Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa hacen referencia a los procedimientos más comunes:

1. *“Procedimiento de oficio*: consiste en el impulso interno que da la voluntad administrativa.
2. *Procedimiento a petición de parte*: el cual debe ser llevado a cabo por la Administración previa solicitud del gobernado.
3. *Procedimiento de oposición*: generalmente se inicia dentro de otro procedimiento, como un elemento más que la administración se allega para resolver un asunto que conoce.
4. *Procedimiento de ejecución*: integrado por el conjunto de actos que tienden a hacer efectiva la decisión administrativa, cuando el particular no la acata en forma voluntaria.
5. *Procedimiento revisor*: Este procedimiento se realiza con relación al anterior, y conduce a la producción de un nuevo acto administrativo que confirma, revoca, o modifica el acto que se revisa.
6. *Procedimiento sancionador*: se produce por el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, por incumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares o de los empleados de la propia administración”.<sup>(23)</sup>

<sup>(22)</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *citado por*, KAYE J., Dionisio, DERECHO PROCESAL FISCAL, Ed. THEMIS, México DF, 1991, pág. 95

<sup>(23)</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.*, pág. 226-227.

Ahora bien, una vez presentadas las clasificaciones de connotados tratadistas, vale la pena emitir opiniones acerca de ellas; retomando la clasificación otorgada por el maestro De la Garza cabe hacer mención que los procedimientos, sobre todo de *determinación, recaudación forzosa* y de *coacción*, constituyen procedimientos en sentido técnico, pues cumplen con los requisitos ya establecidos en el apartado anterior relativo a los procedimientos tributarios.

La ley es la fuente principal del Derecho Tributario Administrativo; las normas legales del derecho tributario administrativo se encuentran en su mayoría en el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, por las exigencias que presentan los diversos impuestos y otros tributos, se encuentran muchas normas de Derecho tributario en las leyes reguladoras de cada tributo en particular.

Haciendo alusión al *procedimiento administrativo de producción* del maestro Nava Negrete, se establece que el término rige y suele establecerse más para el particular que para la administración; en general la ley se concreta a enumerar los actos o las fases que comprende el procedimiento de producción sin fijar el tiempo en que habrán de verificarse, lo cual desencadenaría una situación de incertidumbre o incluso de morosidad.

Por último, en cuanto al procedimiento administrativo tributario en su faceta de *procedimiento oficioso*, señalado en la clasificación otorgada por Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa, se le califica como tal por el interés público que procura, esto es, el de la necesidad de obtener los ingresos o recursos para satisfacer los gastos públicos.

Por lo tanto, nadie espera que lo impulse sino la propia Administración, la cual tiene la responsabilidad de lograr el objetivo que se propone, que es el de hacer ingresar recursos al estado o proveer de otros modos indirectos a la tutela de dicho interés.

Asimismo, en opinión de la sustentante, cabe puntualizar la idea de que el Procedimiento Administrativo no es secreto, pero sí en cambio limitado al administrado en

cuanto a su acceso a él, restringiéndole su intervención tan solo para efectos de brindar información o colaborar, o bien, para acatar requisitos.

No obstante lo anterior, en el Procedimiento Tributario Administrativo debería considerarse el pleno acceso y conocimiento de lo que se actúa en él, a fin de que el contribuyente no vaya a quedar en un estado de indefensión.

#### ***D) PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.***

Dentro de todos los quehaceres de la Administración Pública, tales como el control del orden y gasto público, control de la población, control del patrimonio, dotar y regular la seguridad social y la educación, vigilar y controlar el proceso electoral, etc., la función tributaria, es una de las más trascendentes, porque es la que le allega al gobierno los recursos financieros necesarios para cubrir el gasto público.

Reconocidos tratadistas como Hensel y Blumenstein, afirman la necesidad de llevar a cabo un procedimiento preliminar o de preparación que persiga como fin hacer que el deudor del impuesto esté atento a sus obligaciones en la determinación y de hacer posible su cumplimiento.

Para tal efecto, el autor alemán Hensel señala “el surgimiento de relaciones entre el contribuyente o terceros y la propia autoridad fiscal, y de los deberes del contribuyente de informaciones, denuncias de ejercicios y de tolerancia de la vigilancia, todo ello enmarcado en un procedimiento de fiscalización tutelado por la propia Administración Tributaria”.<sup>(24)</sup>

Bajo el rubro de Administración Tributaria se va a entender “el conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la administración pública y que tienen por

---

<sup>(24)</sup> Cfr., DE LA GARZA, Sergio Fco., *op. cit.*, pág. 729.

meta lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”.<sup>(25)</sup>

La Administración Tributaria tiene a su cargo una serie de funciones que le son propias para alcanzar sus objetivos; dichas funciones las enumera el maestro Jiménez González de la manera siguiente:

Dentro de una primera clasificación se encuentran “las funciones meramente *operativas* que son:

- \* función de recaudación, implica el hecho de percibir los ingresos que por concepto de contribuciones pagan los sujetos obligados en forma voluntaria.
- \* función de fiscalización, llevada a cabo por los órganos de la Administración Hacendaria a través de un procedimiento que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.
- \* función de cobranza, implica el hecho de imponer una serie de medidas incluso coactivas y actos encaminados a lograr el cumplimiento de las obligaciones insatisfechas”.<sup>(26)</sup>

Existen además otras funciones conocidas como “funciones de *apoyo*, las cuales se dividen en tres grandes grupos:

- \* función de complementación legal: así denominada en la doctrina, consiste en la expedición de reglamentos, circulares que ponen por finalidad facilitar la aplicación de las leyes fiscales.
- \* función del registro de Contribuyentes: resulta ser una función imprescindible de la Administración hacendaria, llevar a cabo un sistema de registro de contribuyentes para apoyarse en información oportuna, permanente y actualizada.

<sup>(25)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, ed. ECAFSA, MÉXICO, 1997, pág. 344.

<sup>(26)</sup> JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, *op. cit.*, pag. 349

\*función de Estadística: consistente en procesar la información generada y traducirla en datos numéricos que permitan apreciar el comportamiento del sistema tributario en general".<sup>(27)</sup>

En cuanto a las funciones citadas anteriormente, cabe destacar la más importante de ellas y la que incluso tiene mayor trascendencia para efectos del presente trabajo, la función de Fiscalización, a través de la cual la Administración Fiscal o Fisco Federal realiza las llamadas Visitas Domiciliarias.

Resulta importante aclarar, que no se pretende restar importancia a las demás funciones, tanto operativas como de apoyo, ya que todas en conjunto forman el quehacer de la Administración Tributaria y a su vez cada una son indispensables para alcanzar con óptimos resultados el Procedimiento Tributario.

El fin último a alcanzar por parte de la Administración Tributaria a través del *procedimiento de fiscalización* o también conocido *procedimiento de inspección*, es crear un cambio de conducta del contribuyente incumplido a efecto de garantizar en lo sucesivo el cumplimiento de sus obligaciones y deberes fiscales en forma voluntaria.

Dicha meta resulta factible de calificarse como difícil o casi imposible de alcanzar, razón por la cual se constituye la presencia de un sector de la Administración Pública afecto a un objetivo específico: obtener el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios utilizando los más diversos instrumentos que el ordenamiento jurídico ponga a su alcance.

Cabe señalar, que el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales por parte de los contribuyentes depende no únicamente en la eficacia de la Administración Hacendaria, ya que existen una diversidad de factores externos y extraños a la

---

<sup>(27)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, pág. 349, 350.

Administración Fiscal que influyen de manera determinante en la conducta de los contribuyentes.

Tales factores que condicionan el cumplimiento de las obligaciones fiscales se traducen en la educación, en las características del sistema tributario, o en la fluidez de la Administración, así como en el riesgo.

Uno de los principios que rige en la Administración Fiscal, es precisamente, la “teoría del riesgo que significa que la autoridad tiene que hacer sentir al contribuyente que está cerca de él y que si deja de cumplir lo sancionará”.<sup>(28)</sup> Dicha teoría se hace patente a través del procedimiento de fiscalización que puede ser directo e indirecto.

En suma, el maestro De la Garza puntualiza que la Administración Tributaria persigue en forma inmediata, la creación de sensación de riesgo ante el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo al cumplimiento y evitar así sanciones gravosas; y en forma mediata, procura alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por lo ya expuesto, se entenderá por *fiscalización directa* “aquel control que la propia autoridad fiscal lleva a cabo, a través de la revisión que realiza sobre las declaraciones u otro tipo de documentación contable, registros, informes, avisos y datos comprobatorios. A diferencia de la *fiscalización indirecta* consistente en la revisión de dictámenes formulados por los contadores públicos (profesionistas) o instituciones autorizadas, sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.<sup>(29)</sup>

Con base en dicha clasificación, es posible mencionar al tenor del art. 42 del Código Fiscal de la Federación que se consideran medios directos de comprobación:

1\* Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

<sup>(28)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, ed. INDETEC, MÉXICO, 1992, pág.18.

<sup>(29)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, *op. cit.*, pág. 19



2\* Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellas relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, la contabilidad, datos, documentos o informes para su revisión.

3\* Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

4\* Practicar y ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

De igual manera, previsto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se establecen otras medidas de fiscalización diversas a las ya expuestas, como lo es recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones; o bien, recabar datos para allegarle al Ministerio Público, con motivo de denuncia penal.

Ahora bien, en cuanto a la manera de llevarse a cabo el procedimiento de fiscalización, éste normalmente es realizado “mediante auditoría interna de la propia administración, analizando la información disponible; o bien, mediante auditoría externa o directa, es decir en el domicilio u oficina del contribuyente y de terceros”.<sup>(30)</sup>

El Código Fiscal de la Federación prevé como herramientas de fiscalización de mayor importancia a la *revisión de promociones, declaraciones*, a la *revisión de dictámenes*, así como a las *visitas domiciliarias o de auditoría* (las cuales comprenderán el objeto de estudio del siguiente capítulo), siendo éstas consideradas por el maestro Sergio Francisco De la Garza como el medio de fiscalización por excelencia.

<sup>(30)</sup> Cfr., GARCÍA MULLIN, Roque, DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO, SHCP, Documentación del CIET (Centro Interamericano de Estudios Tributarios - Buenos Aires), pág. 15.

## *FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.*

Por todo lo anterior y en términos generales, el fundamento constitucional de la facultad de fiscalización se encuentra previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (mismo que será ampliamente analizado en los subsecuentes capítulos), “ que en lo medular hasta la fecha se mantiene igual, fue aprobado por el Constituyente de Querétaro de 1917, en la sesión llevada a cabo el día 13 de enero de 1917, por 147 votos a favor y 12 en contra”.<sup>(31)</sup>

Es así, que dicho precepto, constituye la norma jurídica que constitucionalmente posibilita a las autoridades administrativas para que a través de ciertas actividades o prácticas (Visitas Domiciliarias como objeto de estudio del presente trabajo), comprueben el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, la autoridad fiscal se encuentra expresamente limitada por el propio contenido Constitucional, al establecer que deberá toda autoridad administrativa practicar Visitas Domiciliarias 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.

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

Definitivamente, la Visita Domiciliaria como un acto de molestia para el particular y como un acto de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, debe

---

<sup>(31)</sup> SÁNCHEZ, Mayolo, DERECHO TRIBUTARIO, ed. CÁRDENAS, EDITORES Y DISTRIBUIDORES, MÉXICO, 1988, pág. 431.

satisfacer una serie de requisitos - que al estar previstos en la Constitución Federal, se traducen en garantías del gobernado, y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad- que serán materia de exposición para el resto de los capítulos, enunciando solo algunos:

- \* Orden escrita.
- \* Lugar materia de la inspección.
- \* El destinatario de la orden.
- \* Objeto de la Visita.
- \* Exhibición de libros y papeles.
- \* Designación de testigos
- \* Levantamiento de Acta, entre otros.

Nuestro Derecho establece las garantías de audiencia y de legalidad previstas por los artículos 14 y 16 Constitucionales a través de las cuales se sujetan a la autoridad administrativa a cumplir con el procedimiento prescrito por la ley, y cuando éste lo omita, el perjudicado reclamará la inconstitucionalidad de ella por no respetar la garantía de audiencia o sea por no dar oportunidad de audiencia y defensa al particular.

La idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas.

Asimismo, en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, se prevé que no podrá inferirse acto de molestia alguno a los particulares, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por todo lo ya expuesto, así se concluye el primer Capítulo, con la fundamentación del Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria, previsto en el artículo 16 Constitucional, mismo que será ampliamente estudiado en los subsecuentes capítulos.

CAPÍTULO II.

**“LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN”**

***“YO PUEDO DESAPROBAR LO QUE DICES,  
PERO DEFENDERÉ HASTA LA MUERTE  
TU DERECHO A DECIRLO”.***

**Voltaire.**

#### A) CONCEPTO.

Con el propósito de entender cabalmente la naturaleza y el contenido de la Fiscalización y sus diversas modalidades y formas es necesario referirla y además entenderla dentro del marco de la Administración Hacendaria o también llamada Tributaria, es decir la Fiscalización debe ser entendida como una de las funciones de la Administración Hacendaria de mayor trascendencia.

A los órganos de la Administración Hacendaria se les tienen encomendadas las funciones indispensables y necesarias para alcanzar o por lo menos procurar una situación más perfecta y estable en el ámbito del cumplimiento tributario.

Sin embargo tal estado de perfección resulta en la práctica un objetivo inalcanzable, motivo por el cual se constituye la presencia de un sector de la Administración Pública destinado a una meta específica: alcanzar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, haciendo uso de la diversidad de instrumentos que el mismo ordenamiento legal pone a su disposición.

La dificultad en alcanzar la meta antes señalada crea una exigencia inmediata a la Administración Tributaria de elaborar un sistema adecuado de administración que permita cumplir tal objetivo.

De lo anterior, resulta necesario puntualizar que de ninguna manera significa que el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes dependa única y exclusivamente de la eficacia del sistema Hacendario, ya que existen una serie de factores ajenos a la Administración Tributaria que forman parte determinante en la conducta y en el proceder de los contribuyentes frente a sus deberes fiscales.

A tal efecto, el maestro Jiménez González nos refiere los factores que condicionan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mismos que han sido mencionados en el primer Capítulo apartado D) relativo a los *Procedimientos de Fiscalización*; dentro de

los más importantes se encuentran: “la educación, las características del Sistema Tributario, la Fluidez de la Administración y el riesgo”.<sup>(32)</sup>

Por lo que respecta al factor educación, resulta evidente deducir que de una comunidad desprovista de formación cultural y cívica, como lo es México, poco es el avance en el camino del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; todo ello aunado al terrible analfabetismo que sufre el pueblo mexicano y a las reiteradas reformas en la legislación fiscal, constituyen factores que agravan aún más la falta de cultura tributaria, entorpeciendo así el camino de perfeccionamiento del sistema tributario en materia de cumplimiento de deberes fiscales.

Asimismo, las características propias de nuestro sistema tributario, crean una actitud de recelo del contribuyente ante los órganos de la Administración Hacendaria, debido básicamente al tipo de relaciones que los vincula, las cuales son de orden público, por lo que el ciudadano se ve inmerso en un contexto donde todo se encuentra reglamentado y su voluntad carece de relevancia.

Con relación al factor de Fluidez de la Administración, cabe señalarse a la “presión fiscal indirecta” como un elemento que dificulta el cumplimiento voluntario de las obligaciones; entendiéndose por tal “el enorme peso que hacen sentir al contribuyente soportar en sus hombros como consecuencia de la presión psicológica y de desgaste que en muchas ocasiones se hace sentir al contribuyente y que aunada a la presión fiscal constituyen auténticos obstáculos para tal cumplimiento”.<sup>(33)</sup>

En materia del factor Riesgo, como ya se señaló, constituye uno de los factores que más actúan sobre el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir con sus obligaciones fiscales.

---

<sup>(32)</sup> Cfr., JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, pág. 345, 346.

<sup>(33)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, pág. 347.

Por lo anterior en la medida en que el contribuyente incumplido vea un riesgo real y efectivo, el enfrentarse a consecuencias desagradables como consecuencia de su conducta omisiva, en esa misma medida decidirá cumplir o no con sus obligaciones.

Al respecto, cabe enfatizar la relación que comparte el órgano legislativo en materia de riesgos, en virtud de que es éste quien precisamente define los supuestos de infracciones e ilícitos en materia fiscal, así como mínimos y máximos de sanciones y penas, lo mismo en lo relativo a tasas de recargos, porcentajes de gastos de ejecución, etc.

Una vez analizados los factores que condicionan el cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, corresponde ahora profundizar en la diversidad de funciones propias de la administración tributaria, entre las cuales trascienden por su importancia: la función de recaudación, la función de cobranza, la función de registro de contribuyentes, la función de fiscalización, la función de estadística, etc.

Así pues, dentro de todos los quehaceres de la Administración Pública, la función tributaria de fiscalización, entendiéndola como “la actividad desarrollada para vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y la recaudación de ingresos públicos”,<sup>(34)</sup> es una de las más trascendentes ya que es la que allega al gobierno los recursos financieros necesarios para cubrir el gasto público.

Numerosos tratadistas y estudiosos del Derecho Tributario, coinciden en definir a la Facultad de Fiscalización de la autoridad hacendaria como “una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tienen 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”<sup>(35)</sup>

---

<sup>(34)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, *op. cit.*, pág. 13.

<sup>(35)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, pág. 350.

La justificación de la existencia de la Facultad de Fiscalización o también llamada Facultad de Inspección propia de la autoridad hacendaria, encuentra su sustento en la naturaleza del ser humano, es decir, en su inclinación al cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones y deberes fiscales.

Por lo anterior, es posible determinar el gran objetivo que persigue la Fiscalización, el cual consiste en generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo futuro cumpla en forma voluntaria con sus obligaciones.

Si bien se le considera a la Fiscalización como un medio de controlar y/o comprobar el correcto cumplimiento de la obligación, como tal, “abarca tanto la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, como la comprobación y valoración del mismo, que coincida con la realidad”.<sup>(36)</sup>

Frente a la Facultad de Fiscalización de la autoridad existen correlativos deberes de parte de los *administrados*, entendiéndose por tales, no sólo a los contribuyentes sino también a los terceros que estén en condiciones de proporcionar información o documentación relevante.

La Facultad de Fiscalización supone el ejercicio de varias potestades administrativas; de ellas, pueden considerarse las más importantes:

- “Establecer la obligatoriedad de llevar determinados libros.
- Exigir que se exhiban dichos libros.
- Examinar los documentos del contribuyente.
- Exigir declaraciones del contribuyente o terceros.
- Realizar reconocimientos, inspecciones oculares, etc.”<sup>(37)</sup>

<sup>(36)</sup> GARCÍA MULLIN, Roque, *op cit.*, pág. 15.

<sup>(37)</sup> GARCÍA MULLIN, Roque, *op. cit.*, pág. 16.



En otro orden de ideas, la Fiscalización presenta *objetivos mediatos e inmediatos* de la Fiscalización, resultando indiscutible que el *objetivo mediato* que persigue la administración hacendaria a través de su función Fiscalizadora, “es reducir al máximo la evasión provocando en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus deberes. Por el contrario el *objetivo inmediato* lo que pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios”.<sup>(38)</sup>

Asimismo se habla de *objetivos intermedios* de la facultad de Fiscalización, consistentes en términos muy generales, en la identificación de los contribuyentes como primer paso a cumplir; en segundo lugar, detectar y constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales; y por último, detectar falsedades y errores contenidos en las declaraciones realizadas por los contribuyentes, mismos que presuponen el ánimo o la intención por parte de los sujetos incumplidos de defraudar a través de la evasión.

Para efectos prácticos, cabe señalarse el proceder de la autoridad hacendaria en su tarea fiscalizadora, adoptando un criterio selectivo para hacer posible fiscalizar al contribuyente en forma directa; ya que de otra manera resultaría imposible fiscalizar a todos y cada uno de los contribuyentes.

El concepto de las Facultades de Fiscalización, contempla asimismo, los diversos instrumentos e instituciones a través de los cuales la Administración Tributaria actúa en ejercicio de su función de Fiscalización; entre los cuales destacan:

- “Las visitas domiciliarias o de auditoría (tema del presente trabajo de investigación).
- La revisión de promociones, declaraciones.
- La revisión de dictámenes”.<sup>(39)</sup>

<sup>(38)</sup> Cfr., JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op.cit.*,pág. 352.

<sup>(39)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op.cit.*,pág. 353.

***B) REFERENCIA HISTÓRICA DE SU MANIFESTACIÓN Y EVOLUCIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.***

Debido a la trascendencia que denota la facultad de Fiscalización, dentro de las diversas gamas de facultades propias de la Administración Hacendaria, amerita realizarse el presente análisis histórico-comparativo y su evolución a través de las legislaciones fiscales, desde su origen hasta nuestros días, es decir, desde su primera manifestación con la llamada LEY DE JUSTICIA FISCAL (1937-1967), posteriormente el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (1967) , seguido por el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (1983), hasta el actual Ordenamiento Fiscal Federal, el cual reporta múltiples reformas.

***B-1) LEY DE JUSTICIA FISCAL 1937.***

En época de Lázaro Cárdenas, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, “en ejercicio de sus facultades extraordinarias concedidas por decreto de 30 de diciembre de 1935 para la organización de los servicios públicos hacendarios, dictó la LEY DE JUSTICIA FISCAL expedida el 27 de agosto de 1936, publicada en el Diario Oficial de al Federación de 31 de agosto de 1936 y vigente a partir del 1o. De enero de 1937”.<sup>(40)</sup>

En esta primera legislación fiscal, se prevé en la Exposición de Motivos la idea que representa el primer paso de crear en México tribunales administrativos dotados de autoridad, que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia las funciones de control en la Administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.

En lo relativo a las facultades de Fiscalización de las Autoridades Hacendarias la Ley de Justicia Fiscal carece de disposición expresa al respecto, ya que no concede regulación alguna; simplemente puntualiza y enfatiza lo relativo a las facultades y

---

<sup>(40)</sup> REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 3a. Época, no.45,Méx., septiembre 1991.

competencias del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual representa el tema central de dicha Ley, además de lo relativo a las cuestiones procedimentales en general.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en aquella época contempla expresamente y en aspectos puntualizados las facultades de fiscalización o vigilancia de las autoridades administrativas competentes.

Es así como la Ley de 1924 - con la cual se abre definitivamente en México la época del Impuesto sobre la Renta- impone un sistema de vigilancia más óptimo a los sistemas ya existentes (desde 1921), con el fin de lograr que los contribuyentes declaren estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ante las oficinas y dependencias gubernamentales.

Asimismo se aprobaron múltiples modificaciones a las leyes y reglamentos realizadas durante los años de 1933, 1942, 1949, 1953, 1954, entre otros, concluyéndose de todas ellas aspectos de gran trascendencia que marcaron las pautas a seguir en las subsecuentes legislaciones.

De ésta manera la Ley del ISR de 1933 adicionó su artículo 60 concediendo “la facultad a la Dirección General de Ingresos para ordenar la práctica de visitas generales extraordinarias, revisando libros y documentos del causante cuando se presumiera que no había declarado correctamente sus ingresos”.

En resumen, la existencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de su Reglamento en los años '30's, previeron expresamente una de las facultades más trascendentes de las autoridades hacendarias, las *facultades de Fiscalización*, a través de la práctica de visitas de inspección y vigilancia indispensables para mantener una rigurosa relación entre contribuyente y Fisco que permitieron obtener resultados óptimos en la recaudación de impuestos.

Ahora bien, retomando el tema de la Ley de Justicia Fiscal, cabe señalar que ésta presenta un contenido genérico, ya que en tan solo 58 artículos trata de la regulación hacendaria exigida para aquella época; a lo largo de su capitulado considera aspectos de competencia, excusas e impedimentos, del procedimiento, de las notificaciones y términos, de la demanda, de la contestación, de la suspensión y acumulación del procedimiento, de la audiencia y del fallo; y si bien ésta primera Ley de Justicia Fiscal no reguló las facultades de Fiscalización, atinadamente se fundamentaron en la legislación especial del Impuesto sobre la Renta, como ya se señaló.

Por todo lo anterior, resulta evidente que la intención del Ejecutivo al promulgar esta ley, fue la de dar nacimiento a un órgano que prestigiara a la justicia administrativa del México de aquella época; asimismo, se procuraba que el propio Tribunal Fiscal de la Federación fuese lo suficientemente capaz de subsanar las deficiencias a través de la jurisprudencia que éste formulase, lo cual constituyó una gran innovación legislativa en la época Cardenista.

De esta manera el Ejecutivo daría cumplimiento a su obligación de dar buen funcionamiento y desarrollo a las actividades fiscales, tan íntimamente ligadas con la vida del Estado.

Por último cabe mencionar que la Ley de Justicia Fiscal - como primera legislación en materia hacendaria - fincó las bases generales sobre las cuales se asentarían las posteriores codificaciones fiscales, con adiciones y reformas necesarias a las exigencias prácticas.

### ***B-2) CÓDIGO FISCAL DE 1967.***

Una vez derogada la Ley de Justicia Fiscal de 1937 entró en vigor el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN el 1o. de abril de 1967, publicado en el Diario Oficial el 19 de enero de 1967, fungiendo como Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos el Lic. Gustavo Díaz Ordaz.

A diferencia de la anterior legislación (Ley de Justicia Fiscal), el Código Fiscal de 1967 sí presenta un contenido expreso en materia de Facultades de las Autoridades Hacendarias, previsto en el Título Tercero del "Procedimiento Administrativo" en su Capítulo Primero, titulado "Atribuciones de las autoridades".

Su contenido resulta ser claro ya que el legislador plasmó con exactitud su intención de regular las facultades de las autoridades fiscales, a través de 10 artículos (del artículo 80 al 90) en los cuales se regulan aspectos trascendentes en materia de determinación o liquidación de créditos fiscales, que corresponde como obligación a los sujetos pasivos, salvo que se establezca la obligación de ser realizada por las autoridades fiscales; asimismo el Código puntualiza la facultad propia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para promover la colaboración de organizaciones de los particulares y de los colegios de profesionistas, para efectos diversos, como considerar sugerencias de índole fiscal, sobre adición o modificación de disposiciones reglamentaria; solicitar de las organizaciones respectivas estudios técnicos de cada rama económica para un mejor tratamiento fiscal; coordinar actividades para divulgar normas sobre los deberes fiscales y mejor orientación a los contribuyentes.

Por otro lado, se faculta a los funcionarios fiscales debidamente autorizados a expedir circulares para dar a conocer a las dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.

Haciendo alusión a otra facultad reconocida por el Código Fiscal de 1967 de gran trascendencia para efectos del tema central del presente trabajo, se contempla en el artículo 83 a la letra, que "las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones, estarán facultadas para: *practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros* y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales y en su caso,

asegurarlos, dejando en calidad de depositario al visitado, previo inventario que al efecto se formule”.

En relación con la facultad de realizar Visitas Domiciliarias, el propio Código Fiscal prevé ciertas formalidades y limitantes para la autoridad fiscal, entre las cuales se indican: deberán practicarse por mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, la que deberá contener el nombre de la persona que deba recibir la visita y lugar donde deba practicarse, nombre(s) de quienes desahogarán la diligencia, así como las obligaciones fiscales que vayan a verificarse y los períodos que abarque la visita; al iniciarse se entregará la orden al visitado o a su representante; el visitado deberá proporcionar y mantener a disposición de los visitadores libros, registros, documentos que estimen necesarios para practicar la comprobación correspondiente; los verificadores harán constar en actas los hechos y omisiones observados; entre otros.

En relación con otras disposiciones contenidas en el Capítulo de las Facultades de las autoridades, el propio Código menciona las sanciones, medios de apremio, infracciones que las autoridades fiscales impondrán a quienes incurran en omisiones o incumplimiento de las disposiciones fiscales contenidas en la legislación.

Por todo lo anterior, puede deducirse que dentro de las facultades reconocidas a las autoridades fiscales, el legislador hace especial énfasis en la relativa a las prácticas de Visitas Domiciliarias como facultad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

No cabe duda que resultó ser considerable el cambio sufrido de una legislación a otra - Ley de Justicia Fiscal 1937 a Código Fiscal de la Federación 1967- bastaron 30 años de adiciones y reformas para alcanzar precisar las facultades de Fiscalización dentro de la Codificación Fiscal, dejando a un lado la regulación prevista en las legislaciones especiales, como la del Impuesto sobre la Renta.

### B-3) CÓDIGO FISCAL DE 1983.

En el Código Fiscal de 1967 se contemplan en 246 artículos y 6 artículos transitorios toda una gama de disposiciones fiscales: procedimiento administrativo, procedimiento de ejecución y procedimiento contencioso.

Finalmente se prevé el CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN que entró en vigor el 1o de enero de 1983 durante el encargo presidencial de José López Portillo (abrogando al anterior Código de 1967); publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

El Código Fiscal de 1983 contempla las Facultades de Fiscalización de las autoridades Hacendarias en el Título III. "De las Facultades de las Autoridades Fiscales" Capítulo Único.

Su contenido es variado, trata aspectos de: asistencia al contribuyente, consultas de particulares, negativa ficta, notificaciones, facultades del Ejecutivo Federal, omisión de declaraciones, *Facultades de Comprobación, órdenes de visita, Visitas Domiciliarias, Reglas para las Visitas Domiciliarias, conclusión anticipada de las Visitas*, entre otras.

Dentro de las facultades reconocidas a las autoridades fiscales, en concreto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, el artículo 42 del Código Fiscal de 1983 prevé como facultades de comprobación las relativas a: revisión de declaraciones, *visitas domiciliarias*, dictámenes de contador público, avalúos y verificación de bienes, informes de funcionarios y formulación de denuncias.

Indiscutiblemente resulta ser la facultad de comprobación de mayor importancia y trascendencia de las autoridades fiscales, la práctica de Visitas Domiciliarias, lo cual se evidencia a través de los artículos expresos que el legislador consagró exclusivamente al tratamiento de éstas.

#### **B-4) CÓDIGO FISCAL VIGENTE.**

De igual manera, el CÓDIGO FISCAL VIGENTE (1998) sigue los lineamientos marcados por el Código de 1983, con ciertas adiciones y reformas sufridas en los últimos años, destacando la reforma de 1996 a través de la cual se faculta a las autoridades fiscales a realizar visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales (artículo 42 fracción V) y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes (adición de Dic. 1998).

En los términos del artículo 31 fracción XI) de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente, con apego a la última reforma con fecha 15 de mayo de 1996, se estipula que “corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.

Asimismo con fundamento en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se determina que “compete a la Dirección General de Fiscalización de dicha Secretaría, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos”.<sup>(41)</sup>

La anterior aseveración ha sido reformada a partir del 1 de Julio de 1997 con el nacimiento de un órgano desconcentrado de la SHCP con el carácter de autoridad fiscal: el “Servicio de Administración Tributaria” mejor conocido como el SAT.

Por lo tanto, hoy día resulta ser competencia del SAT “recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable”; asimismo señala que es de su competencia “vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, y en su caso,

<sup>(41)</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, de. HARLA, MÉXICO, 1986, pág. 212.



ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones”, todo ello con fundamento en el artículo 7 frac. I y VII de la Ley del SAT.

Asimismo el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, señala la existencia de la *Administración General de Auditoría Fiscal Federal*, la *Administración Especial de Auditoría Fiscal* y por último las *Administraciones y Coordinaciones Locales*.

En primer término, compete a la Administración General de Auditoría Fiscal, entre otras: “formular las políticas y programas que deberán seguir las Administraciones Especiales y Locales”, en apego al artículo 30 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En los términos del artículo 41 sección B) del Reglamento se señala que es competencia de las Administraciones Locales: “ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia y verificaciones, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes”.

Por último el artículo 31 con relación al 41 sección D) de dicho Reglamento (éste último precepto contempla los casos de incompetencia de las Locales), marca la competencia de las Administraciones Especiales, dentro de las cuales se contemplan también la práctica de Visitas Domiciliarias, inspecciones y vigilancias, mismas que no sean de competencia Local.

Por lo tanto, se concluye que es competencia de las Administraciones Locales la practica de Visitas Domiciliarias (como Facultad de Fiscalización), propiamente dicho; y sólo en algunos supuestos señalados por el Reglamento en que no sea competente la Local, lo será por exclusión la Administración Especial.

En otro orden de ideas, a la luz del Código Fiscal vigente en los términos del artículo 42 se determina que 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 facultados para llevar a cabo: requerimientos por errores aritméticos, revisiones de contabilidad, visitas domiciliarias, revisión de dictámenes de contador público, visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales (reforma 1996) y en materia de solicitudes o avisos del R.F.C. (adición 1998), práctica de avalúos, recabamiento de informes de servidores públicos, formulación de denuncias, querellas o declaratorias.

Todo ello en forma expresa contempla el Código Fiscal de la Federación (1998) resultando evidente la distinción de contenido en materia de facultades de comprobación con relación al Código de 1983. Es decir, en el Código Fiscal vigente se prevén como facultades de comprobación: los requerimientos por errores aritméticos y las vistas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales y de solicitudes o avisos del R.F.C., mismas que no se encuentran contempladas en el Código Fiscal del '83, ya que se refieren a recientes reformas y adiciones al CFF.

Es así como se concluye el presente apartado relativo al análisis histórico de la manifestación de las facultades de fiscalización o también llamadas facultades de comprobación a lo largo de la evolución de los Códigos Fiscales.

### ***C) ATENCIÓN ESPECIAL A LA VISITA DOMICILIARIA COMO INSTRUMENTO DE VERIFICACIÓN.***

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la de practicar Visitas Domiciliarias a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Es preciso partir del concepto general de Visitas Domiciliarias, para tal efecto se entienden 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 de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo”.<sup>(42)</sup>

Consideradas como el medio de Fiscalización por excelencia, las Visitas Domiciliarias revisten dos modalidades:

A) *Visitas Domiciliarias de Inspección*, las cuales “buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad”.<sup>(43)</sup>

B) *Visitas Domiciliarias de Auditoría*, consistentes en “la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales”.<sup>(44)</sup>

Son varios los tratadistas que manejan sin distingo ambas modalidades, sin embargo, resulta ser la *visita domiciliaria de auditoría* el objeto de análisis y estudio del presente capítulo.

La Visita Domiciliaria, como acto de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, debe satisfacer los requisitos legales previstos en las normas jurídicas, mismos que a continuación se analizarán.

<sup>(42)</sup> SÁNCHEZ, Mayolo, *op. cit.*, pág. 430.

<sup>(43)</sup> DE LA GARZA, Sergio Fco., *op. cit.*, pág. 734.

<sup>(44)</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pág. 216.

### **C-1) SU CONSTITUCIONALIDAD.**

En el artículo 16 de la Ley Suprema Mexicana, se encuentra el fundamento constitucional de las Visitas Domiciliarias.

Dicho precepto, posibilita a la autoridad administrativa (entendiendo como tal a la autoridad fiscal), a practicar Visitas Domiciliarias únicamente con la finalidad de cerciorarse 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.

Con base en el artículo 16 Constitucional, el “Código Fiscal de la Federación de 1981 en su artículo 42 fracción III, faculta a la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios y terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías”.<sup>(45)</sup>

Actualmente (1998), será facultad de la SHCP a través del Servicio de Administración Tributaria -SAT-, el llevar a cabo la práctica de las Visitas Domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como consecuencia de la reforma del 1 de Julio de 1997.

Asimismo, el artículo 16 expresa literalmente que ....En toda orden de cateo que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, 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 ...

---

<sup>(45)</sup> DE LA GARZA, Sergio Fco., *op cit.*, pág. 734-735.

De todo lo anterior se desprende, que consagra una *garantía de legalidad* a favor de los gobernados, que impide se realice un acto de molestia de las autoridades con respecto a la persona, su familia, domicilio, papeles o posesiones.

Resulta indiscutible que de la práctica de la Visita Domiciliaria, se genera un acto de molestia al particular, sin embargo la Carta Magna considera válida dicha molestia, siempre y cuando se apoye en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De lo anterior es posible deducir que conforme a lo previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para poder realizar la Visita Domiciliaria a los contribuyentes, deben cumplirse los siguientes requisitos jurídicos mínimos, por las autoridades fiscales:

- Debe ordenarse por escrito.
- Por autoridad competente.
- Fundado y Motivado.
- Señalar el lugar que ha de inspeccionarse.
- Indicar la persona o personas que han de visitarse.
- Señalar el objeto preciso de la visita.
- Levantar al finalizar, acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos.
- La inspección se sujetará a los demás requisitos que establezcan las leyes respectivas.

Por lo tanto, debe existir un acto administrativo que tenga por contenido una orden por escrito de que se practique una Visita Domiciliaria, debiendo señalar el lugar que ha de inspeccionarse, así como el destinatario de la misma, es decir se deberá especificar la persona a visitar. No debiendo olvidarse consignar las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento.

El acta circunstanciada, misma que se levanta al concluir la Visita Domiciliaria, deberá ser firmada por los visitadores, por los testigos, y el visitado, en su caso.

Si los anteriores requisitos no se satisfacen, la actuación de la autoridad será violatoria del artículo 16 Constitucional y por consiguiente carecerá de validez debiendo declararse la nulidad del acto.

El maestro Jiménez González considera además de los requisitos ya señalados, la “*Exhibición de libros y papeles*”, como un elemento necesario para que proceda la Visita Domiciliaria; a tal efecto menciona que “de acuerdo con el artículo 16 Constitucional las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para solicitar la exhibición de los libros y papeles que a criterio de la autoridad fiscalizadora resulten indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales”.<sup>(46)</sup>

De esta manera, se fundamenta la Constitucionalidad del ejercicio de las Visitas Domiciliarias como un instrumento de verificación, a la luz del artículo 16 Constitucional; sin olvidar su regulación, asimismo, por el Código Fiscal de la Federación en términos de las leyes fiscales ordinarias.

### **C-2) MARCO LEGAL VIGENTE.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, antes mencionado, en el desarrollo de la Visita Domiciliaria, además de cumplirse las disposiciones en él contenidas, deberá sujetarse el procedimiento correspondiente a las “leyes respectivas”.

Por lo anterior, la Visita Domiciliaria como instrumento de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, encuentra su soporte legal en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, contemplado en el Título III “De las facultades de las Autoridades Fiscales” en su Capítulo único.

---

<sup>(46)</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op cit.*, pág. 354.

En los subsecuentes artículos - del artículo 43 al 51 del Código Fiscal de la Federación- se regula en forma expresa todo lo concerniente a las Visitas Domiciliarias, en lo relativo a: Formalidades, Reglas de iniciación de la Visita, Obligaciones de los visitados, Desarrollo de la Visita Domiciliaria, Plazo máximo para concluir la visita, Conclusión anticipada de las Visitas y *Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales* (éste último, contemplado en los artículos 42 frac. V y 49 del Código Fiscal de la Federación, derivado de la reforma de 1996) y la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C. (adición Dic. 1998).

Por virtud de lo expresado, el ordenamiento fiscal federal, que sustenta el marco legal vigente de las Visitas Domiciliarias, es el Código Fiscal de la Federación, que “además de ser una ley general en dicha materia, es supletoria y complementaria de las leyes fiscales especiales”<sup>(47)</sup>.

### **C-3) FORMALIDADES PARA SU PRÁCTICA.**

En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, las formalidades a que deben sujetarse la práctica de Visitas Domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación es un *régimen genérico*, de aplicación a todos los actos administrativos, prevé lo relativo a los requisitos para la notificación de actos administrativos; mientras que el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, es el *régimen específico*, a través del cual se establecen las formalidades expresas de las órdenes de Visita Domiciliaria.

Por su parte, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación puntualiza los siguientes requisitos:

---

<sup>(47)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, *op cit.*, pág.35.

1. La orden de visita debe constar por escrito.
2. Señalar la autoridad que la emite (quien deberá ser la competente).
3. Estar fundada y motivada y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate (ésta expresión constituye en sí misma la motivación del acto en concreto).
4. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, y si se ignoran, señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Además de los requisitos anteriores, resulta indispensable cumplir con lo dispuesto por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, el cual exige que la orden de visita deberá indicar:

1. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
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 situación o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Asimismo, la ley contempla la posibilidad de que los visitantes o personas designadas a realizar la visita, podrán hacerla conjunta o separadamente.

En el mismo orden de ideas, el maestro Rodríguez Lobato comenta que “aunque el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarquen la visita”.<sup>(48)</sup>

---

<sup>(48)</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., *op cit.*, pág. 216.



Para efectos de analizar cada una de las formalidades previstas por el Código Fiscal de la Federación, con apego al ordenamiento Constitucional (artículo 16), se comentarán algunas consideraciones al respecto.

Por lo anterior, cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación, no solamente recoge, sino además detalla y puntualiza las exigencias que para las Visitas Domiciliarias menciona la propia Constitución Política Federal, las cuales es posible traducirlas en derechos y principalmente en obligaciones para los particulares visitados.

La primera formalidad que se exige para la práctica de un cateo (art. 16 Constitucional), es la existencia de una orden escrita; consecuentemente, por disposición expresa del Constituyente, este mismo requisito debe regir para la práctica de una visita de carácter fiscal.

Respecto a la necesidad del mandamiento escrito, el reconocido tratadista Ignacio Burgoa expresa que “ésta garantía de seguridad jurídica, se contiene en el artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de una orden escrita; consiguientemente cualquier mandamiento verbal que origine un acto de molestia, es violatorio al precepto Constitucional”<sup>(49)</sup>

Por lo tanto, de no existir la orden por escrito, los actos de fiscalización que se lleven a cabo serán nulos.

De lo anterior, se deduce que la finalidad de este requisito, es salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, para que conozca la procedencia de la orden y su contenido y de esa manera esté en condiciones de intentar su defensa.

---

<sup>(49)</sup> Cfr., BURGOA, Ignacio., *Citado por.*, CARRASCO IRIARTE, Hugo., DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL, ed.. HARLA, MÉXICO, 1993, pág. 21.

Indiscutiblemente, la primera formalidad (orden por escrito) va de la mano con la relativa a la autoridad que emite la orden de visita, quien deberá ser una autoridad legítimamente constituida y que resulte ser competente para tal efecto.

Por lo tanto no basta que el acto administrativo provenga de una autoridad, sino que además ésta tenga competencia en materia fiscal para emitirlo, es decir, “que tenga capacidad o atribución para emitir un acto en dicha materia, proviniendo la misma, de una norma de carácter general a la que se le ha dado publicidad frente al gobernado”.<sup>(50)</sup>

Así pues, es menester que el órgano competente para emitir las órdenes de visita, actúe por conducto de los funcionarios debidamente facultados para ello.

Así en materia fiscal federal son autoridades competentes para emitir órdenes de Visita Domiciliaria y además practicarlas, por virtud de lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en el artículo 60 del Reglamento de la SHCP, entre otras:

- Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
- Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.
- Administradores Locales de Fiscalización.
- Secretario de Finanzas o Tesorero General del Estado.
- Director de Auditoría Fiscal o de Ingresos de las entidades federativas y el Distrito Federal.

Se confirma la importancia y trascendencia de estos requisitos, a través del artículo 114 del Código Fiscal Federal, al considerar como *delito fiscal* el hecho de que los servidores públicos ordenen o practiquen Visitas Domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente; lo anterior con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica del gobernado.

---

<sup>(50)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, *op cit.*, pág. 45.

La razón de dichas exigencias legales, estriba en la necesidad de que toda orden que se gire deberá tener un apoyo legal, ya que no ser así la actuación sería contraria a Derecho.

Asimismo, el artículo 38 fracción IV) del CFF exige como formalidad que “la orden de visita contenga la firma autógrafa del funcionario que la emitió, pues sólo de esa manera se puede establecer la autenticidad de dicho mandamiento”.<sup>(51)</sup>

En efecto, lo único que permite establecer la autenticidad de la resolución o mandamiento, es la firma autógrafa del funcionario que la emitió; su ausencia constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino por virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo cual implica la firma del funcionario.

Existe obligación jurídica, sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con relación a que el trazado gráfico de la firma debe ser de “puño y letra” - firma autógrafa - para que tenga validez; ya que si consiste en un sello, el cual contiene una copia de la firma autógrafa - firma facsimilar -, carece de autenticidad.

Son dos los efectos que se generan a través de la firma:

1. Autorizar lo plasmado en el acto o resolución.
2. Obligarse a lo manifestado para con el destinatario.

Por lo que si falta la firma, deberá inferirse que no se producen ninguno de los dos efectos.

Entre otras formalidades, considerada de vital importancia, es la debida Fundamentación y Motivación de la orden de visita.

<sup>(51)</sup> SÁNCHEZ, Mayolo., *op cit.*, pág. 437.

*Fundar*, “es citar los preceptos de una ley o de un ordenamiento de carácter general aplicable a un caso específico, de tal manera que haya congruencia entre el artículo a aplicar y la materia a la que se aplica”.<sup>(52)</sup>

Por otro lado, el más alto tribunal del país, dice que la *Motivación* “consiste en el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autocrático de molestia, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales”.<sup>(53)</sup>

Como se dijo, nuestro sistema está sustentado, entre otros principios en el denominado *seguridad jurídica*, dentro del cual se exige la motivación y fundamentación de toda actuación de autoridad, bajo riesgo, en el supuesto de no respetarse dicho principio, de impugnarse y anularse el acto.

Así como la autoridad debe invocar los preceptos de ley, siempre guardando relación entre el artículo a aplicar y la materia de que se trate; también debe citar las razones del porqué decidió revisar la situación fiscal del contribuyente a través de la Visita Domiciliaria.

Se ha considerado que como parte de la *Motivación* debe señalarse “el domicilio del visitado, las personas que lo van a practicar, la situación de personas, los impuestos o contribuciones que son materia de la visita, el término a revisar y otros datos análogos”.<sup>(54)</sup>

De lo anteriormente expuesto se infiere la intención de otorgar protección al visitado, al exigir a la autoridad la debida motivación, a través de precisar la situación de hecho que hacen que el caso concreto se encuentra comprendido dentro de la hipótesis normativa; razón por la cual se exige motivar la actuación de la autoridad a través de los

<sup>(52)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS., *op cit.*, pág. 47.

<sup>(53)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS., *IBID.*

<sup>(54)</sup> ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS., *op cit.*, pág. 51.

requisitos antes mencionados, con el propósito de que limite su actuación y se asegure al visitado, a no ser violadas sus garantías de seguridad y legalidad consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucional.

En otro sentido, el Código Fiscal de la Federación exige como formalidad que en la orden de visita se exprese el *lugar y el nombre* de la persona que ha de inspeccionarse; ello significa que la orden no puede dirigirse a un sujeto indeterminado, ni omitirse el lugar o lugares posibles en los que se practicará la visita.

El propio artículo 38 fracción IV) Código Fiscal de la Federación señala que en el caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Respecto de éste último supuesto, cabe mencionarse el hecho de que si no se hiciera la aseveración anterior, jamás podría fiscalizarse a aquellos contribuyentes fuera del padrón o irregulares; por ello la ley es expresa, y procura contar por lo menos con aquellos datos que permitan identificar al destinatario de la orden.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, es requisito de validez de la orden de visita, que ésta señale el lugar que ha de revisarse, el cual no será en todo caso el domicilio fiscal del contribuyente, como muchos tratadistas lo señalan, sino será el lugar que se indique en la orden de visita sin importar que sea o no su domicilio fiscal (artículo 44 fracción I del CFF).

Son varias las jurisprudencias y también varios los comentarios de tratadistas, respecto al lugar de visita; “si en la orden de visita se especifica el domicilio del visitado, la diligencia únicamente deberá constreñirse a ese domicilio, no obstante la existencia de un cambio de lugar”.<sup>(55)</sup>

<sup>(55)</sup> SÁNCHEZ, Mayolo., *op cit.*, pág. 442.

Sobre el particular, se tiene la tesis de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, recurso de revisión 1065/77, Revista del TFF., septiembre - octubre de 1979, pág. 243:

“VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS DE LAS. -Si en la orden se especifica el domicilio del actor, la diligencia deberá constreñirse únicamente a ese domicilio, no obstante que el negocio se haya trasladado a otro lugar distinto, puesto que en los términos del art. 43 fracción I del CFF la orden de visita deberá contener el lugar en que se ha de practicar la misma, siendo violatorio del art. 16 Constitucional igualmente el que se practique en el domicilio diferente”.

En el caso de que la visita quiera practicarse en un lugar diferente al sentado en la orden, será necesario emitirse otra en la que se precise la modificación.

El maestro Carrasco Iriarte, señala al respecto que “si por el imperativo del artículo 16 de la Constitución las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades para los cateos, por constituir ambos excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio, resulta incuestionable que el acta circunstanciada de la visita se levante en el lugar visitado, por ser éste donde se encuentran los testigos que deben presenciar el acto”.<sup>(56)</sup>

Dicha apreciación a la luz de las Jurisprudencias, resulta ser atinada ya que si la visita se practica en lugar distinto del señalado en la orden, será por lo tanto ilegal, pues no reúne los requisitos y condiciones de la Constitución ni del ordenamiento fiscal.

Lo anterior se fundamenta en la tesis del TFF, recurso de revisión 995/78, del 29 de enero de 1980:

<sup>(56)</sup> CARRASCO IRIARTE, Raúl., *op cit.*, pág.25.

DOMICILIO EN QUE SE LLEVA A CABO LA VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRACTICARSE PRECISAMENTE EN EL SEÑALADO EN LA ORDEN RESPECTIVA: De conformidad con el artículo 43 fracción I 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 los requisitos formales del artículo 16 Constitucional”.

Resulta asimismo indiscutible el hecho de que el acta circunstanciada sea levantada en el lugar visitado, de lo contrario también se estaría hablando de un acta ilegal, por incumplir con las formalidades prescritas por ley.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto en varias ejecutorias que las órdenes de visita deber ser específicas y no genéricas: “entre las primeras se encuentra la relativa a que la orden respectiva debe expresar el nombre de la persona o comercio a quien va dirigida, el lugar que ha de inspeccionarse y el objeto de la inspección. Por tanto, cuando se dicta una orden genérica, se faculta a un inspector para practicar visitas en un amplio territorio, 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”.<sup>(57)</sup>

Esto significa, que la Visita que se practique no puede ser general y permanente, sino restringida a obligaciones tributarias y plazos determinados. El apoyo legal de esta exigencia se confirma con la opinión contenida en el Recurso de Revisión 1484/79, revista del TFF, enero de 1984, pág. 585:

“VISITAS DOMICILIARIAS DEBEN CONSTREÑIRSE AL PERIODO SUJETO A REVISIÓN: ...para llevar a cabo las visitas domiciliarias es

<sup>(57)</sup> DE LA GARZA, Sergio Fco., *op cit.*, pág. 736.

indispensable que exista una orden escrita de autoridad competente que exprese entre otros requisitos el periodo a que debe limitarse la visita, consecuentemente los visitadores tendrán que ajustar su actuación exclusivamente al alcance de la orden, sujetando la revisión únicamente al periodo a que se refiere la orden, de lo que deriva que es ilegal practicar la revisión respecto a otros ejercicios distintos al señalado en la orden respectiva”.

También apoya dicha exigencia legal, la Jurisprudencia 264, emitida por el TFF, con fecha octubre de 1986, pág. 286, que dice así:

“ÓRDENES DE VISITA.- DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA- ...Uno de los requisitos a que debe sujetarse la Visita domiciliaria 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 supuesto, queda a elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas”.

Por lo tanto, y como tantas veces se ha comentado, la autoridad administrativa, no es libre de actuar como juzgue conveniente al realizar una Visita Domiciliaria, sino que debe proceder siempre en estricto apego y respeto a las garantías y derechos individuales del gobernado, a la luz del mandamiento Constitucional.

Por lo que toca al *Objeto* preciso de la Visita, el Lic. Tomás Ruiz Pérez indica que “en cumplimiento de la Carta magna, es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal, se limite a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente. De



ahí que los auditores hacendarios únicamente pueden realizar la visita en relación a los impuestos, derechos, contribuciones y en general las obligaciones fiscales marcadas en el escrito pertinente y en el plazo señalado”.<sup>(58)</sup>

De lo anterior se desprende la idea de que si los visitadores ejercen una auditoría ampliándose a obligaciones fiscales no asentadas en la orden de visita, resultará nula la diligencia, carecerá de validez y eficacia probatoria.

En apoyo de lo anterior, cabe destacar el atinado criterio contenido en el juicio fiscal 373/84 de la sala regional del noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, con fecha marzo 1985, pág. 758:

“ÓRDENES DE VISITA.- OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE DETERMINAR EN SU TEXTO EL OBJETO DE LA MISMA: ...En relación con el 16 constitucional, en su parte relativa a los cateos, la autoridad debe precisar en la orden a auditoría las obligaciones fiscales a revisar, a lo que únicamente deberá concretarse la inspección, ya que de no ser así y emplearse formulismos tales como “que el objeto será el que se verifique el cumplimiento de obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias, por impuestos, derechos”, se violarían los preceptos mencionados, lesionándose al particular la garantía de legalidad consagrada, al no estar determinado en la orden de visita su objeto, ni ser llevada a cabo por el funcionario competente, por lo que quedaría al arbitrio de los señores auditores”.

La formalidad de la expresión en la orden del objeto o fin de la visita, resulta ser una garantía que responde también a la necesidad de evitar el ejercicio abusivo de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, limitando de ésta manera, la inspección domiciliaria

<sup>(58)</sup> RUÍZ PÉREZ, Tomás, citado por, CARRASCO IRIARTE, Hugo., *op cit.*, pág. 27.

a la verificación del cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, mismas que estén especificadas en la orden de visita.

A tal efecto, los tratadistas Cartas y Ayala comentan que “no será válida la emisión de órdenes de visita para comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales de manera genérica, indiscriminada”.<sup>(59)</sup>

La importancia de ésta limitante es fundamental, ya que en un estado de derecho la seguridad jurídica del gobernado resulta ser un aspecto básico, mismo que debe estar sustentado en que la autoridad precise los conceptos y preceptos relacionados a la Visita Domiciliaria, para que de esta manera, tanto autoridad como gobernados, actúen conociendo los hechos que se buscan y respecto de qué disposiciones fiscales.

Razón por la cual, resulta inconstitucional el proceder de las autoridades que señalan como objeto de la visita domiciliaria: la verificación de la totalidad de las obligaciones fiscales de que se trate, ya sea a nivel federal, estatal o municipal (dejando al visitado a merced del antojo de la autoridad, quebrantándole su esfera de garantías constitucionales).

Por último, resta analizar la formalidad relativa al levantamiento del *Acta Circunstanciada* de la diligencia, respecto de la cual se puntualizó, que será levantada en el lugar visitado, por ser éste donde se encuentran los testigos que deben presenciar el acto.

Así atinadamente lo sostiene el Segundo Tribunal Colegiado en materia administrativa en la tesis visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Época, Año VII, núm 67, julio 1985, pág. 52 y 53:

“VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES DE LAS. EL ACTA CORRESPONDIENTE SE DEBE LEVANTAR PRECISAMENTE EN EL LUGAR DEL VISITADO.- Si por el imperativo del 16

<sup>(59)</sup> CARTAS SOSA, Rodolfo; AYALA VALLEJO, Graciela, LAS VISITAS DOMICILAIARIAS DE CARÁCTER FISCAL, de. THEMIS., MÉXICO, 1996, pág. 59.

Constitucional las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, resulta incuestionable que *el acta circunstanciada de la visita se deba levantar precisamente en el lugar visitado, por ser éste el sitio donde se encuentran los testigos que deben presenciar ese acto*".

El Constituyente dispuso que al finalizar la inspección o visita se levantará el acta circunstanciada en presencia de dos testigos, o en su ausencia, por la autoridad que practique la diligencia.

A primera vista, y por interpretación de la ley, resultaría lógico pensar que el acta circunstanciada se levantará al final de la visita domiciliaria, sin embargo a través de una serie de tesis y jurisprudencias, se ha asentado la obligación de empezar a extender el acta desde el inicio de la visita, pudiendo constar en uno o más documentos.

Así lo ha considerado reiteradamente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

"ACTAS. SOLO ES OBLIGATORIO LEVANTAR UNA AL ACONLUIR LA VISITA, PERO PUEDEN CONSTAR EN UNO O VARIOS DOCUMENTOS.- De la interpretación de la Constitución y del CFF, se infiere que cuando menos debe ser un acta la que se levante durante la Visita Domiciliaria, sin que sea obligatorio realizar una al inicio y otra al final, ya que lo importante es que se hagan constar los hechos u omisiones observados durante la visita, pudiendo desde luego levantarse varias actas de acuerdo con el caso concreto, pues tal situación no se encuentra prohibida por la ley".

Revisión núm. 1143/82.- resuelta en sesión el 27 de septiembre de 1983, por unanimidad de 7 votos.

En efecto, cuando el precepto constitucional prescribe que "de la visita domiciliaria se levante un acta circunstanciada, indudablemente obliga a que los hechos.

ocurridos bajo los sentidos de los visitadores, al constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aparezcan representados por medio de narración escrita”.<sup>(60)</sup>

Resulta lógico, a la luz de lo expuesto que la finalidad del Acta Circunstanciada, es dejar asentados los hechos que preconstituyan la prueba de la situación fiscal del investigado, respecto del objeto de la diligencia; siendo necesario empezar a extenderla desde el momento en que inicie la visita, haciéndose constar en forma detallada y minuciosa, los hechos y omisiones observados en el transcurso de la inspección.

Es así como se concluye el presente capítulo, siendo indiscutible, que tanto los requisitos Constitucionales como las exigencias legales marcadas por el propio Código Fiscal de la Federación, reflejan la intención del legislador de procurar a toda costa, evitar posibles abusos o atropellos de la autoridad hacendaria en perjuicio del contribuyente; es decir, a través de las disposiciones previstas por la ley y la Constitución, previamente analizadas, se pretende proteger una de las garantías más importantes en la vida de cualquier contribuyente: la *seguridad jurídica*, la cual presupone la existencia de los derechos de libertad e igualdad.

---

<sup>(60)</sup> CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO., *op cit.*, pág.65.

**CAPÍTULO III.**

**“LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE  
COMPROBANTES FISCALES Y LA PRESENTACIÓN DE  
SOLICITUDES O AVISOS EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL  
DE CONTRIBUYENTES”**

***“LA JUSTICIA ES COMO UNA ROCA SITUADA EN LA CIMA  
DE UN MONTE: EL HOMBRE NO TIENE ALAS PARA LLEGAR  
HASTA ELLA VOLANDO; LO ÚNICO QUE PUEDE HACER  
ES ABRIRSE PASO FATIGOSAMENTE HASTA PROCURAR  
ALCANZARLA”.***

**Carnelutti.**

## A) ANTECEDENTES.

Las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales nacen a partir del año de 1996 como una facultad *específica* que pueden ejercer las autoridades fiscales dentro de una gama de facultades de fiscalización o comprobación, cuyo objeto consiste en verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes.

Como consecuencia de la reforma fiscal de 1996 al artículo 42 del Código Fiscal Federal, en el cual se contemplan las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, surgió a la vida jurídica una figura de novedad procedimental: las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

Anteriormente a dicha reforma sólo se hablaba de Visitas Domiciliarias en general, como aquellas practicadas para revisar la contabilidad del contribuyente, de esa forma la autoridad Hacendaria podía determinar si se cumplían o no las obligaciones fiscales debidas.

Aunque se hable de una facultad establecida en forma específica a través de dicha reforma fiscal, el maestro Calvo Nicolau afirma "no tratarse de una figura novedosa, ya que se comprendía anteriormente entre las contenidas en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación"<sup>(61)</sup>, dicho precepto consistente en practicar Visitas a los contribuyentes y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Sin embargo, cabe advertir que el tipo de Visita Domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales tiene un tratamiento diverso, ya que es el propio Código Fiscal de la Federación el que puntualiza que se seguirá de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 CFF como una forma especial y diferente de realización; por lo tanto en opinión de la que suscribe no es posible compartir lo señalado por el maestro Calvo

---

<sup>(61)</sup> Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique, COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL 1996, de. THEMIS, MÉXICO, 1996, pág. 69.

Nicolau debido al propósito el legislador de traer a la vida jurídica precisamente una figura novedosa y específica dentro del marco de las Visitas Domiciliarias, razón por la cual resulta imposible asemejar las Visitas domiciliarias previstas en el artículo 42 fracción III, con las señaladas en forma mucho más específica en la fracción V correspondiente a la reforma fiscal de 1996.

Resulta evidente y clara la intención del legislador al conceder de manera específica esta facultad a las autoridades, misma que fue calificada por varios estudiosos y críticos fiscalistas, como una visita domiciliaria "*light*"\* o *rápida*, es decir, a través de dicha figura novedosa se permitió atenuar o suavizar las condiciones exigidas para la práctica común de las diligencias a la luz del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, generándose en contrapartida la violación de garantías Constitucionales.

Por lo anterior, se comprende que el ejercicio de la facultad general de practicar Visitas Domiciliarias se sujeta a las formalidades que dispone el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación (mismas que fueron analizadas y estudiadas en el Capítulo anterior), entre las que se encuentran la manera en que ha de notificarse la orden de visita, y en particular cuando en el domicilio fiscal no se encuentre el contribuyente visitado. En este caso se deberá dejar citatorio para que el contribuyente o su representante legal esperen a los visitantes a la hora del día siguiente que se determine para recibir la orden de inspección.

Con el fin de eliminar el cumplimiento de la formalidad antes descrita, y por el contrario, lograr el "factor sorpresa", se creó en su momento la facultad específica de las Visitas relacionadas con la expedición de comprobantes.

Para tal efecto, el artículo 49 del Código Fiscal Federal establece el procedimiento que habrá de seguirse por las autoridades fiscales competentes, el cual resulta ser similar al que se dispone para las demás Visitas Domiciliarias, con la excepción de lo relacionado con el citatorio.

---

\* Anglismo utilizado para ironizar y/o matizar este tipo de inspecciones.

Es a través de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley donde el legislador destaca las razones y justificaciones de las reformas al texto legal, en este supuesto del art. 42 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 49 del mismo ordenamiento; ante tal circunstancia el legislador propone modificar el texto legal con el único propósito de llevar a cabo de manera más ágil y eficaz las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

Obviamente dada la naturaleza de este tipo de facultades de fiscalización, se procura ejercerse dentro del marco previsto en el artículo 16 Constitucional logrando verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales con quien se encuentre al frente de la negociación o establecimiento.

Sin embargo, resulta ser que el propio precepto 49 del Código Fiscal de la Federación presenta ciertas irregularidades por desatender la garantía de audiencia del artículo 14 Constitucional, aunado al "factor sorpresa" que conlleva la creación de un estado de indefensión del visitado.

Las irregularidades manifiestas en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación se han llevado a la práctica por los visitadores generando atropellos a los contribuyentes visitados e incluso vulnerando sus garantías procesales.

En otro aspecto, cabe destacar una reciente reforma fiscal (publicada en el Diario Oficial de Federación con fecha 31 de Diciembre de 1998) al artículo 42 fracción. V) del Código Fiscal de la Federación, misma que adicionó la Visita Domiciliaria consistente en verificar el cumplimiento de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes con apego al procedimiento prescrito por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo el legislador incluyó en la parte final del mencionado artículo una facultad adicional a las autoridades fiscales consistente en "inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro".



No cabe duda que a primera vista resulta confusa dicha redacción, ya que el precepto contiene aspectos varios: por un lado señala que las autoridades fiscales tienen la facultad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes a través de la práctica de Visitas Domiciliarias en materia de expedición de comprobantes fiscales; en otro aspecto trata las Visitas para verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C.; pero además se incluye en el mismo apartado una facultad adicional, es decir, se habla por un lado en el artículo 42 Código Fiscal de la Federación sobre las facultades de comprobación y en la fracción V) última frase se faculta a las autoridades fiscales para inscribir a aquellos contribuyentes obligados que no lo estén, una vez que se comprobó a través de la Visita de inspección tal omisión.

Indiscutiblemente el legislador pretendió a través de esta adición facultar aún más a las autoridades hacendarias, sin embargo dicha reforma padece de una mala técnica legislativa ya que resulta criticable que se pretendan incluir sin un orden debido facultades adicionales a las autoridades fiscales en un apartado del Código Fiscal en que se tratan aspectos diferentes, como lo es el caso del artículo 42 fracción V) del Código Fiscal de la Federación.

Por último, cabe puntualizar que dichas reformas y adiciones realizadas en 1996 y 1998 en materia de Visitas Domiciliarias significan una verdadera innovación fiscal, misma que ha enfrentado serios problemas en la práctica, por la manera en que se encuentran redactados los preceptos legales, y como ya se advirtió, por la mala técnica legislativa, la cual ha propiciado prácticas ilegales por parte de los verificadores.

## ***B) REGULACIÓN LEGAL VIGENTE.***

La práctica de "Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes" se encuentra regulada en el artículo 42 fracción V) del CFF en relación con el 29 y 29-A y con el artículo 49 del mismo ordenamiento legal.

Como ya se advirtió en el apartado anterior, este tipo específico de Visitas Domiciliarias nace a través de la reforma fiscal en el año de 1996 y recientemente se adiciona en 1999. De tal manera resulta de suma importancia analizar en forma muy general las novedades que se presentaron como consecuencia de dichas reformas fiscales en lo relativo al tema en cuestión.

En primer lugar, a partir de 1996 se introdujo una nueva disposición fiscal plasmada en el artículo 42 fracción V) que a la letra dice: "practicar Visitas Domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del CFF".

Posteriormente, en el Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1998 se advierte que el precepto antes señalado es adicionado, estableciendo a la letra lo siguiente: "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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro".

Por lo anterior, resulta obvio que la reforma a la fracción V) del 42 del Código Fiscal de la Federación tiene como principal objetivo ampliar las facultades de las autoridades fiscales para llevar a cabo Visitas Domiciliarias a los contribuyentes con el fin de comprobar la presentación de solicitudes y avisos en materia del R.F.C.

Por otro lado, el Código Fiscal vigente en su artículo 49 prevé el procedimiento a seguir para desahogar tales diligencias, determinando aspectos, como: lugar, órdenes de visita, actas de visitas, identificación de los visitantes, designación de testigos, etc.. Cabe señalar que dicho artículo 49 del CFF también sufrió adiciones y reformas en 1999.

En primer término la fracción I del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación señala el lugar en que se llevará a cabo la Visita: “en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o sucursales de los contribuyentes”. Existe una condicionante al respecto que la propia ley señala: dichos sitios deberán estar abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, se presenten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes.

Cabe comentar que antes de la reforma de 1998 el precepto contemplaba como lugares de práctica de las Visitas, sólo al domicilio fiscal, establecimientos o sucursales; con la reforma se agregaron los puestos fijos y semifijos en la vía pública; de esta manera el legislador pretendió facilitar la práctica adicionando nuevos sitios donde llevar a cabo las visitas en materia de comprobantes fiscales y en materia de solicitudes o avisos del R.F.C.

Por otro lado, la fracción II puntualiza que “al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la Visita de inspección”.

A través de la redacción de dicho apartado, se crea la posibilidad indiferenciada de llevar a cabo la diligencia con cualquier persona, tenga la calidad de encargado o responsable del establecimiento, lo que origina una verdadera violación Constitucional, según se profundizará más adelante.

El afán de éste análisis no es externar una crítica al artículo 49 Código Fiscal de la Federación, ello corresponde al tema del siguiente capítulo, aquí se pretende sólo indicar lo que a la luz del ordenamiento fiscal se marca como procedimiento.

Por lo tanto, la orden de verificación que señala el precepto fiscal constituye un elemento objetivo en el desahogo de la Visita, debiendo entenderse como tal un elemento indispensable para poder efectuarse la diligencia, ya que el mandamiento escrito resulta ser un requisito constitucional exigido al realizarse un acto de molestia.

Asimismo la finalidad primordial de entregar la orden de verificación, es dejar en claro con quién se entenderá la visita de inspección, lo cual se determina que será indistintamente con cualquier persona que se encuentre al frente del establecimiento; lo anterior se entiende a la luz de la urgencia de agilizar el procedimiento de desahogo de la Visita otorgando una mayor flexibilidad, tal y como se puntualizó en la Exposición de Motivos de las reformas de ley.

Haciendo referencia a la fracción III, ésta contempla varios aspectos, entre ellos trata la figura de la identificación de los visitadores ante la persona con quien se entienda la diligencia; además establece el requisito de designar dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán haciéndose constar tal situación en el Acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

La fracción III del artículo 49 Código Fiscal de la Federación mantiene estrecha relación con las formalidades prescritas en el artículo 44 fracción III del mismo ordenamiento legal. En esencia ambos preceptos presentan un mismo contenido: la identificación de los visitadores y la designación de los testigos. Ambas formalidades han sido objeto de análisis profundos e incluso temas de importantes resoluciones de la Suprema Corte.

Respecto al acto identificatorio de los designados visitadores, el cumplimiento de tal exigencia resulta ser asimismo la satisfacción de las exigencias de la seguridad jurídica; es decir, tal exigencia legal tiene por cometido otorgar la seguridad debida al visitado con quien se entienda la diligencia, de la identidad del sujeto que lo inspecciona, así como de la aptitud jurídica para llevar a cabo la visita.

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la Jurisprudencia número 6/90 de la 8a. Época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 35, Noviembre de 1990, pág. 72, que a la letra señala:

“VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos”.

El tratadista Sánchez Mayolo sostiene con apego a la Jurisprudencia anteriormente mencionada que “la identificación con los visitados debe ser *plena*: material y jurídicamente hablando, o sea, que en el acta que se levante deben plasmarse los pormenores del documento que acredite a los auditores con ese carácter”.<sup>(62)</sup>

Respecto a la designación de testigos, éste constituye un derecho del visitado o de la persona con quien se entienda la diligencia. El término de “testigos” lo define el maestro Carrasco Iriarte como “los sujetos que el visitado o los visitadores en su caso solicitan presencien un acto jurídico en particular; dichos individuos son llamados para dar fe de tal acto jurídico y conferirle mayor autenticidad al mismo”.<sup>(63)</sup>

<sup>(62)</sup> SÁNCHEZ, Mayolo, *op. cit.*, pág. 453.

<sup>(63)</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, pág. 32.

Es obvio que los juicios de valor y las consideraciones estimativas reconocidas por los testigos, no se reducen sólo a dar fe por cuanto al levantamiento del acta se refiere, sino también del contenido de dicho documento.

En otro aspecto, la ley es clara al reconocer la preferencia al visitado para designar testigos, todo ello en apego al artículo 16 Constitucional mismo que establece el derecho al visitado de designar a sus testigos y sólo en ausencia o negativa podrá entonces designarlo la autoridad revisora.

Por lo tanto se desprende que la facultad de la autoridad Hacendaria está condicionada a un supuesto determinado, dar oportunidad previa al visitado de designar sus testigos y si éste se niega a hacerlo, entonces procederá el propio verificador. En consecuencia, es requisito indispensable consignar en el Acta de visita en forma expresa que se dió oportunidad al visitado y que éste no lo hizo, pues sólo así se acredita que la autoridad actuó con apego a la ley.

En otro orden de ideas, el artículo 49 fracción IV del Código Fiscal de la Federación reformado con fecha 31 de Diciembre de 1998, establece que además de la verificación de la expedición de comprobantes fiscales, también se tomará en cuenta la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, para efectos de levantar el acta donde se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones detectadas por los visitadores, o en su caso las irregularidades presentadas durante la inspección.

Por prescripción Constitucional consagrada en el artículo 16 el visitador deberá levantar acta circunstanciada, donde haga constar todos y cada uno de los eventos suscitados al desarrollo de la visita. El calificativo de *circunstanciada* hace referencia a la forma detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores al momento de la diligencia.

Esto significa que los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la práctica de la visita de inspección, extremadamente precisos y claros, sobre todo en cuanto a la narración de los hechos, procurando una secuencia lógica entre un evento y otro.

Todo ello con el único propósito de que “al finalizar la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la visita, ya que de no ser así, entonces podrá argumentar que se le ha dejado en estado de indefensión, por no estar debidamente circunstanciada el acta”.<sup>(64)</sup>

En lo relativo al acta circunstanciada es posible advertir cuestiones que ameritan un estudio a fondo, tal es el caso de los días y horas hábiles en que se deben practicar las actas de visita para su validez, o bien, que las actas de visitas no constituyen resoluciones fiscales; todo ello es objeto de crítica y discusión, mismas que se realizarán en el siguiente capítulo exponiendo la problemática de la redacción del artículo 49 en cuestión.

Continuando con lo relativo a la regulación legal vigente de las “Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C.”, como siguiente punto se encuentra la fracción V del artículo 49, en el cual se especifica en forma general lo relativo a la negativa de firmar o aceptar copia del acta de visita domiciliaria.

El texto legal dice así: “si al cierre del acta de visita el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que afecte a la validez de la misma; dándose por concluida la Visita domiciliaria”.

Es importante tener presente la libertad de que goza todo gobernado para actuar, por ello en este caso se habla de una circunstancia de negativa del visitado de firmar o

---

<sup>(64)</sup> Cfr., CARRASCO IRAIRTE, Hugo, *op. cit.*, pág. 29.

aceptar copia del acta de visita, sin que tal evento afecte la validez y el valor probatorio del acta. En este supuesto simplemente existe omisión ante una formalidad, la cual no vicia de nulidad el acto.

Cabe hacer distinción entre la negativa prevista en el artículo 49 fracción V del Código Fiscal de la Federación consistente en resistirse a firmar o aceptar copia del acta de visita, y por otro lado, la resistencia que opone el contribuyente a que se le practique la visita de inspección.

Al respecto no hay que olvidar que ante la negativa de un contribuyente para que la autoridad Hacendaria entre a su domicilio, a la luz del 16 Constitucional, la autoridad judicial será la competente para que previa orden de cateo se auxilie de la fuerza pública y penetre en el domicilio del particular, por lo que el Fisco tendrá que auxiliarse de la actuación de las instituciones policiales.

Finalmente el precepto 49 en su fracción VI del Código Fiscal de la Federación estipula que si con motivo de la Visita domiciliaria las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, ya sea en materia de expedición de comprobantes fiscales o bien en materia de solicitudes o avisos del R.F.C., se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

Por lo tanto, en esta fase final del procedimiento es posible determinar si ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales el contribuyente, de tal manera que la autoridad fiscal procederá a dictar resolución correspondiente, bien sea imponiendo infracciones o sanciones por incumplimiento.

A raíz de la reforma fiscal de Diciembre de 1998 se incorporó a este mismo precepto la facultad para permitir a la autoridad requerir los datos necesarios y llevar a cabo la inscripción del contribuyente omiso en materia del Registro Federal de Contribuyentes, independientemente de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de la referida omisión.



No cabe duda de que las recientes reformas fiscales pretenden conferir aún más facultades a las autoridades hacendarias respecto a la función de fiscalización frente al contribuyente, cerrando toda puerta que deje abierta la más mínima posibilidad de incumplimiento o evasión de obligaciones fiscales.

### **C) COMPROBANTES FISCALES.**

A partir de la reforma fiscal de 1996 se introdujo al ámbito de las facultades de comprobación una novedad más para las autoridades hacendarias, practicar Visitas Domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de *comprobantes fiscales*.

Como ya se analizó, se trata de una facultad prevista en el artículo 42 fracción V) del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 49 del mismo ordenamiento. Asimismo, el tema específico de expedición de comprobantes fiscales se regula en los preceptos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y en otras legislaciones relacionadas, como lo son: la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor agregado o incluso sus propios Reglamentos; en tales disposiciones fiscales se regulan todas las cuestiones relacionadas con los comprobantes fiscales, mismas que serán analizadas en lo subsecuente.

Así pues, el primer aspecto que se debe destacar es el estudio de los comprobantes fiscales; en principio se tratarán el concepto y los tipos de comprobantes existentes, todo ello a la luz de las diversas legislaciones fiscales.

#### **C-1) CONCEPTO Y TIPOS.**

Se advierte que no existe precepto expreso que defina legalmente el vocablo de *comprobante fiscal*, ni éste es un concepto jurídico, sin embargo es posible interpretarlo a la luz de la Ley del Impuesto sobre la Renta específicamente del artículo 16 fracción I) inciso a) y fracción II) que a la letra señala: "... se considera que los ingresos se obtienen, tratándose de

enajenación de bienes o prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada...”.

Por lo tanto, el concepto de comprobante fiscal se identifica con el primer elemento objetivo que permite detectar la obtención de un ingreso derivado, bien sea, de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal.

Cabe señalar que tanto “la enajenación de bienes (a excepción de los inmuebles) como la prestación de servicios y el uso o goce temporal, se celebran generalmente mediante contratos consensuales, por lo que no requieren de prueba documental que acredite su celebración”.<sup>(65)</sup>

Si se habla de contratos consensuales, éstos no requieren de formalidad escrita para su validez, es decir, se perfeccionan con el simple acuerdo de voluntades.

De lo anterior se puede deducir que el comprobante fiscal a que hace referencia el artículo 16-I-a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta no necesariamente consiste en el documento en que se hace constar el contrato celebrado.

Ello significa que el comprobante fiscal que constituye el elemento objetivo que permite conocer que se ha obtenido un ingreso “puede ser algo distinto al documento en que pudiera constar el contrato; éste pudiera ser un documento que los contribuyentes estén obligados a expedir cuando enajenan bienes o prestan servicios”.<sup>(66)</sup>

Es así que el artículo 58 fracción II) de la LISR alude a la obligación de que los contribuyentes - personas morales - que obtengan ingresos, además de las obligaciones

<sup>(65)</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, de. THEMIS, México, 1996, pág. 573.

<sup>(66)</sup> Cfr., CALVO NICOLAU, Enrique, *op. cit.*, pág. 573.

establecidas para las personas morales, deberán: “expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

Es indudable pues, que la expedición del comprobante fiscal es un indicio que permite conocer la celebración de un contrato entre quien expide el comprobante y la persona a favor de quien se emite, lo que permite determinar que ha surgido un *ingreso* susceptible de ser gravado.

El maestro Calvo Nicolau señala que se considera *ingreso* “la totalidad del precio pactado por la enajenación de los bienes o la contraprestación establecida para la prestación del servicio”.<sup>(67)</sup>

Asimismo, el Diccionario de términos fiscales señala que los *comprobantes fiscales*: “son los documentos que debe expedir el contribuyente con motivo de su actividad y conforme al art. 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación”.<sup>(68)</sup>

Por todo lo expuesto, es posible elaborar un concepto aproximado de *comprobante fiscal*, entendiéndolo como “aquél documento que constituye un elemento objetivo que acredita que el contribuyente ha obtenido un ingreso por concepto de enajenación de bienes o prestación de servicios, u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con la salvedad de que pudiera tratarse de un documento distinto a aquel en que conste el contrato”.

En otro aspecto, el Lic. Reyes Altamirano habla de una *clasificación de comprobantes*, “de acuerdo con lo previsto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 37 del Reglamento del CFF, es posible hablar de dos tipos de

<sup>(67)</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, *IBID.*

<sup>(68)</sup> REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *DICCIONARIO DE TERMINOS FISCALES*, primera edición, Tax editores Unidos, México, 1997, pág.176.

comprobantes: el *genérico* y el *simplificado*".<sup>(69)</sup>

El *comprobante genérico* deberá cumplir con los requisitos señalados expresamente en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación:

1. Nombre, denominación o razón social, así como domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida.
2. Número de folio, lugar y fecha de expedición.
3. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
4. Cantidad y clase de mercancía o servicio que amparen.
5. Valor unitario e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que deban trasladarse.
6. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
7. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

En cambio el *comprobante simplificado* que deberán expedir los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, sólo deberá cumplir con lo siguiente, a la luz del artículo 37 fracción I) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

1. Nombre, denominación o razón social, así como domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expide.
2. Número de folio, lugar y fecha de expedición.
3. Importe total de la operación consignado en número y letra.

Resulta importante destacar la resolución Miscelánea, en la regla número 2.4.12, con fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 3 de marzo de 1999, misma que contempla lo referente a *comprobantes simplificados* disponiendo expresamente el supuesto en que "no obliga expedir comprobante fiscal cuando el importe de

<sup>(69)</sup> Cfr., REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *op. cit.*, pág. 176.

la operación de enajenación de bienes o prestación de servicios en establecimientos abiertos al público en general, sea igual o menor a 50 pesos, salvo que el interesado lo solicite”.

En otro orden de ideas, en atención a la obligación que establecen las leyes fiscales de expedir comprobantes por las actividades que se realicen (art. 58-II Ley del Impuesto sobre la Renta), dichos *comprobantes genéricos* deben reunir los requisitos antes mencionados, que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Puede advertirse de lo expuesto, la posibilidad de que el comprobante fiscal no satisfaga los requisitos expresos de que dispone el precepto 29-A del CFF. ¿Qué ocurre ante tal situación?

Conforme a la codificación fiscal los artículos 83-VII y 84-VI establecen en forma clara y precisa las infracciones y en consecuencia las sanciones de no expedir comprobantes o de expedirlos sin requisitos fiscales.

Ello significa que quien acepte el comprobante fiscal genérico sin los requisitos que dispone el CFF, en consecuencia no podrá deducir de sus ingresos el precio pagado por el bien o por la contraprestación del servicio; por lo que respecta al obligado a emitir el comprobante incurrirá en la infracción que dispone el artículo 83-VII) del CFF y en consecuencia se hará merecedor a la sanción respectiva según el precepto 84-VI) del mismo ordenamiento fiscal.

En resumen, el maestro Calvo Nicolau opina al respecto, determinando que “la circunstancia de que el comprobante fiscal no satisfaga los requisitos de que dispone el CFF no desvirtúa la realidad de que ha ocurrido la celebración del acto jurídico”.<sup>(70)</sup>

---

<sup>(70)</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, *op. cit.*, pág. 574.

En opinión de la autora, resulta lógica la postura del maestro Calvo Nicolau, ya que el acto de expedir un comprobante por quien ha enajenado un bien o prestado un servicio, es prueba de que ha celebrado un contrato con un tercero; la expedición del comprobante, aun sin satisfacer los requisitos fiscales, no deja lugar a dudas de que los acontecimientos jurídicos han ocurrido, prueba de ello es que una de las partes obligadas así lo reconoce expresamente al expedir un comprobante.

### *C-2) SU REGULACIÓN DENTRO DE LA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL VIGENTE.*

En materia de expedición de Comprobantes Fiscales, el Código Fiscal de la Federación se correlaciona con diversas legislaciones, tal es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del impuesto al Valor agregado, Resoluciones Misceláneas, Ley del SAT y Reglamentos.

La expedición de comprobantes se encuentra regulada en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, debiendo reunir los requisitos del 29-A Código Fiscal de la Federación. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Asimismo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su numeral 38 contempla la forma de expedir los comprobantes y conservación de los mismos; establece la posibilidad de expedir los comprobantes en forma de talonario o bien en original y copia. Los talonarios deberán estar empastados y foliados en forma consecutiva; así como los comprobantes en original y copia, debiendo conservarse las copias empastadas en orden.

Cuando no se usen en su totalidad los comprobantes, o bien sean resultado de una devolución, se conservarán los sobrantes o devueltos anotando en ellos la palabra "cancelado".

Cuando los contribuyentes usen simultáneamente varias series de comprobantes, se utilizarán las que fueren necesarias adicionando a las series, letras.

Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) estipula como obligados a expedir comprobantes de sus operaciones a:

- Personas morales.
- Personas morales no contribuyentes.
- Personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes o regalías por la explotación de sus derechos de autor.
- Personas físicas que obtengan ingresos de actividades empresariales.
- Personas físicas que obtengan ingresos por la concesión del uso o goce de inmuebles.

Asimismo la Ley del Impuesto al Valor agregado (LIVA) contempla en su artículo 32 dentro de las obligaciones de los contribuyentes, expedir comprobantes con los requisitos del 29-A del CFF y 37-I) del RCFF, además del IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

Tratándose de actos o actividades que se realicen con el público en general, el IVA se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida.

A la luz de la resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 6 de marzo de 1998, en la regla número 2.4.5., se contempla la: "Expedición de Comprobantes por cuenta de terceros" que a la letra señala: "Para efectos del artículo 29 del CFF, los contribuyentes que expidan por cuenta de terceros los comprobantes deberán anotar el nombre, la denominación o razón social, el domicilio y la clave del R.F.C. de los terceros".

Ahora bien, el segundo párrafo del 29 CFF señala que los comprobantes deberán ser impresos en establecimientos autorizados por la SHCP que cumplan con los requisitos que marcan reglas de carácter general. Además establece que las personas que

tengan dichos establecimientos deberán proporcionar a la SHCP la información de sus clientes, a través de medios magnéticos.

Lo anterior se complementa y confirma a través de la resolución Miscelánea, regla 2.4.2 del mes de junio de 1998, la cual señala los requisitos que deben cumplir los impresores autorizados:

1. Presentar solicitud ante la Administración Local de auditoría fiscal correspondiente.
2. Acreditar que se trata de un contribuyente del régimen general del ISR, dedicado únicamente a la impresión de documentos, anexando copia de solicitud de inscripción del Registro Federal de Contribuyentes.
3. Demostrar que cuenta con la maquinaria y equipo necesario para la impresión de comprobantes. Nombre, denominación o razón social de los contribuyentes propietarios del establecimiento autorizado para imprimir comprobantes.

En relación con lo anterior, la resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de marzo de 1998, regla 2.4.6. puntualiza los casos en los que no se requiere que los comprobantes sean impresos por establecimientos autorizados:

- Cuando se haya celebrado contrato con obra pública.
- Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, las formas o recibos oficiales servirán como comprobantes.
- En operaciones ante notario y que se hagan constar en escritura pública.
- Cuando se trate del pago de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Continuando con el tercer párrafo del 29 del Código Fiscal de la Federación, se determina que para poder deducir fiscalmente con base a los comprobantes, quien los solicite deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del R.F.C. de quien aparece en los mismos, sean los correctos.



Por otro lado, el cuarto párrafo puntualiza que quienes expidan comprobantes deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expiden correspondan con el documento con el que acrediten la clave del R.F.C.

En apego a lo anterior, cabe señalar la resolución Miscelánea, regla 2.4.3. inciso B), del mes de marzo de 1998, la cual establece que las personas autorizadas para imprimir comprobantes, están obligadas a verificar los datos correspondientes a la identidad del contribuyente que solicite los servicios de impresión, su domicilio fiscal y la ubicación de sus establecimientos, mismos que habrá de imprimir en los comprobantes. B) Verificarán que las *cédulas de identificación fiscal* proporcionadas por los clientes no hayan sido canceladas por el SAT. Para ello podrán consultar las relaciones de cédulas canceladas que se encuentren en las cámaras o agrupaciones de contribuyentes.

El Código Fiscal de la Federación es claro al señalar que las operaciones con el público en general no se regularán por lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 29.

Con una interpretación a contrario sensu, el precepto 14 Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo señala que “no se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos del 29-A del Código Fiscal de la Federación”.

Resulta importante hacer alusión a la resolución Miscelánea, regla 2.4.12 del mes de marzo de 1999, la cual trata de los *Comprobantes de operaciones con público en general*: “las personas que enajenen bienes o presten servicios en establecimientos abiertos al público en general, deberán expedir comprobantes por las operaciones que realicen y que reúnan requisitos fiscales, cuando así lo soliciten los adquirentes de los bienes o prestatarios de los servicios y les proporcionen copia fotostática de su *cédula de identificación fiscal*”.

Asimismo, dicha resolución Miscelánea contempla el tipo de *Comprobantes Simplificados* (ya analizados en el apartado anterior) puntualizando que “cuando el interesado no solicite el comprobante (a que se refiere el párrafo anterior) o no proporcione la copia de su

cédula, los contribuyentes deberán expedir un comprobante simplificado cuando el importe de la operación sea mayor de 50 pesos. Si dicho importe es igual o menor a 50 pesos, *no se tendrá la obligación de expedir el comprobante correspondiente*, salvo que el interesado lo solicite, siempre que no se cuente con máquina registradora de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal o equipo autorizado por el SAT”.

De la anterior resolución Miscelánea se deriva un aspecto de suma importancia en materia de comprobantes fiscales, el supuesto en que *no se genera la obligación de expedir comprobantes*, cuando el importe es igual o menor a 50 pesos, excepto cuando lo solicite el interesado, además de cumplir con la condición de que no se tenga máquina registradora de comprobación fiscal o equipos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente los dos últimos párrafos del artículo 29 del CFF disponen a grandes rasgos, primero: que los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos según el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; y segundo: que la SHCP llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, respecto al artículo 29-A del CFF corresponde hablar sobre los requisitos de los comprobantes, mismos que ya fueron señalados en el análisis de los tipos de comprobantes: genéricos y simplificados (art. 37 Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Existe una resolución Miscelánea importante al respecto (Regla 2.4.1., del mes de junio de 1998), la cual establece otros datos de los comprobantes fiscales: “además de los datos señalados en el 29-A CFF dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

- *Cédula de identificación fiscal* reproducida en 2.75 cm. por 5 cm. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.
- La leyenda “la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales. Con letra no menor de 3 puntos.
- Datos de identificación del impresor y la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación de la autorización, con letra no menor de 3 puntos.
- Fecha de impresión.

Por otro lado, el precepto 29-A del CFF señala la *vigencia* de los Comprobantes fiscales impresos, consistente en un plazo de dos años máximo, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse según lo señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. La vigencia de los comprobantes se deberá señalar expresamente en los mismos.

Por último, el mismo artículo en su último apartado trata lo referente a los *comprobantes simplificados* obligados a expedir aquellos contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, (ya analizados a la luz del 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

### ***C-3) SU IMPORTANCIA PARA EL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.***

Hasta el momento se han analizado aspectos importantes en materia de comprobantes fiscales, su concepto y tipos; su regulación dentro de la legislación fiscal federal vigente. Por lo que ahora corresponde hablar a grandes rasgos lo que significan los comprobantes dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Abundando sobre el particular, se dejó asentado en apartados anteriores que el comprobante se entiende como un elemento objetivo, como el documento a través del cual es

posible detectar la obtención de un ingreso derivado de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios.

Es preciso recordar que nuestra Carta Magna contempla en su numeral 31 fracción IV) la obligación de todos los mexicanos a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior se desprende como idea general la obligación de todo mexicano de pagar impuestos al Estado, el cual se hace funcionar a través de órganos dotados de facultades para fiscalizar al contribuyente, tal es el caso del Fisco, siendo éste el que comprueba si el contribuyente cumple como es debido con sus obligaciones hacendarias.

El tema que nos aborda surge a la vida jurídica con la reforma fiscal del año de 1996, a través de la cual se adiciona una facultad de comprobación a las autoridades fiscales: "practicar Visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales".

Resulta obvio que la autoridad Hacendaria pretenda mantener fiscalizado a todo contribuyente que esté obligado a expedir comprobantes por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios; razón por la cual el visitado deberá cumplir puntual y expresamente con las disposiciones contenidas en las legislaciones fiscales, sobre cuestiones específicas como: requisitos para expedir comprobantes, la impresión de los mismos en establecimientos autorizados, operaciones con el público en general, comprobantes simplificados, vigencia de los mismos, entre otros.

No cabe duda que la expedición de comprobantes se constituye como una obligación más para el contribuyente, siempre y cuando se encuentre en los supuestos de ley. Su debido cumplimiento lo exime de infracciones o sanciones previstas por los ordenamientos legales.

De ahí la importancia de conocer en esencia los comprobantes fiscales y lo que de ellos se desprende; cabe recordar que en la práctica son varios los detalles a pulir para cumplir como es debido con tal obligación. No basta con conocer lo que el Código Fiscal de la Federación señala, sino la manera en que es llevado a la práctica por los propios verificadores.

No resulta sencillo cumplir al cien por ciento con las obligaciones fiscales en un sistema tributario como el nuestro, en donde el Estado tiene la facultad de imponer sus determinaciones en forma inexorable y con menoscabo de nuestros derechos públicos subjetivos.

En efecto, el contribuyente deberá dar cumplimiento a lo que se le imponga como obligación en materia de comprobantes fiscales según lo que dispongan el 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, y el Fisco por su parte, hará uso de los instrumentos que la ley le ponga a su alcance, es decir, a través de los comprobantes fiscales, como una forma viable para que las autoridades logren comprobar si el contribuyente cumple cabalmente con sus obligaciones.

#### ***D) REFERENCIAS A LA MANERA EN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES HAN LLEVADO A CABO EN LA PRÁCTICA ESTA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN.***

Vivimos hoy día prácticas irregulares de Visitas Domiciliarias, entendiendo por éstas, como el instrumento de fiscalización y comprobación de las autoridades fiscales.

Ello se debe al sistema tributario que reina en nuestro país; vivimos dentro de un sistema que impone determinaciones que vulneran las garantías individuales del gobernado.

La actuación de la autoridad fiscal debe respetar los límites que imponen las garantías Constitucionales del individuo.

Si el Estado tiene la facultad de imponer y recaudar tributos, también deberá proporcionar los medios idóneos para hacer respetar las normas tributarias.

Son dos los hechos reveladores más usuales de las prácticas irregulares de las Visitas Domiciliarias; estos casos representan sólo una muestra de lo que es sin duda un abuso en el actuar de las autoridades hacendarias en menoscabo de las garantías individuales del gobernado.

En primer lugar se presenta el caso del visitador autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien en uso de las facultades conferidas por dicho órgano, determina realizar la Visita domiciliaria, ya sea por sí mismo o por persona diversa previamente elegida por él.

De tal forma al practicarse la Visita de inspección, la persona se presenta en el establecimiento o negocio como cualquier otro cliente omitiendo en forma alevosa y ventajosa su calidad de visitador autorizado.

Es así como provocan en el contribuyente obligado que incurra en incumplimiento, pues al realizar el visitador la compra y al no expedírsele comprobante, éste entonces se presenta con su identificación aludiendo su calidad de autoridad fiscal; tal conducta realiza el visitador incluso cuando no es obligación del contribuyente expedir comprobante por la venta, uso, goce o servicio prestado, por tratarse de un importe de \$50 pesos o menos, salvo que el interesado lo solicite, tal y como lo señala la regla Miscelánea 2.4.12 (antes analizada), sin embargo el visitador abusa de sus facultades y exige en ocasiones más de lo que le está permitido por ley.

Todo lo anterior genera un absoluto estado de indefensión, resulta claro que se vulneran las garantías de audiencia del contribuyente, además de no respetarse el debido procedimiento estipulado por la Constitución y demás leyes fiscales.

El segundo caso de práctica irregular de las Visitas Domiciliarias se manifiesta cuando el visitador llega al domicilio señalado para desahogar la diligencia presentando órdenes de visita en blanco, es decir, las órdenes no contienen los datos debidos que exige la ley para poder llevar a cabo la Visita Domiciliaria; de tal forma que en el preciso momento de la diligencia el visitador recaba la información necesaria y practica sin más problema la visita.

El caso anterior es sin lugar a dudas un abuso de la autoridad fiscal, ya que rebasa los límites de la propia ley e incluso de la Constitución, ya que en ambos ordenamientos legales se estipula la obligación de presentar un mandamiento por escrito que permita realizar la práctica de un acto de molestia y en este caso es precisamente lo que se practica, un acto que implica molestia al visitado, razón por la cual la autoridad debe presentarse con la orden de visita por escrito, expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona con la que debe entenderse así como el objeto preciso de la visita.

En apoyo de lo expuesto, la tesis del Primer Tribunal colegiado en materia Administrativa del primer circuito, de la novena época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tomo II del mes de agosto de 1995, página 666, a la letra señala:

VISITA DOMICILIARIA, PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL INTERESADO. OBLIGACION DE LA AUTORIDAD QUE LA REALIZA DE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION CON QUE LA DESIGNE LA AUTORIDAD.-  
 “De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, toda visita que realicen las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en las diversas fracciones del citado precepto legal; por tanto, si la orden de visita fue expedida por una autoridad fiscal para que se practique en el domicilio del contribuyente, con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, es

evidente que la autoridad que realiza dicha visita debe cumplir con los requisitos del mencionado artículo 44, independientemente de que ésta argumente que se trata de una *visita de inspección de comprobantes fiscales*, que, según la propia autoridad, es distinta a las visitas domiciliarias, ya que dicho numeral no distingue entre unas u otras”.

Cabe señalar que en cumplimiento de la Carta Magna, es requisito forzoso que las Visitas en materia fiscal, se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente.

No es posible continuar permitiendo la omisión de los requisitos constitucionales por parte de las autoridades fiscales en las prácticas de auditorías o visitas de inspección; es urgente frenar los abusos y las prácticas irregulares de los verificadores y proteger la realización de la libertad y de la igualdad de los gobernados.

Solo así, se harán valer los derechos y se podrán proteger las garantías procesales de todo gobernado, las cuales deben ser veladas por las propias autoridades para su cabal cumplimiento y respeto.



CAPÍTULO IV.

**“CRÍTICA AL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA  
FEDERACIÓN”**

***“LA CRÍTICA ES, EN UN SENTIDO MUY IMPORTANTE, LA PRINCIPAL  
FUERZA MOTRIZ DE TODO EL DESARROLLO INTELECTUAL. SIN  
CONTRADICCIONES, SIN CRÍTICA, NO HABRÍA MOTIVOS  
RACIONALES PARA CAMBIAR NUESTRAS TEORÍAS; NO HABRÍA  
PROGRESO INTELECTUAL”.***

**Karl R. Popper.**

## A) EXPLICACIÓN DEL PROBLEMA QUE GENERA.

En un sistema de Derecho eminentemente Constitucional, como el nuestro, deben imperar los principios constitucionales como pilares rectores del Derecho Tributario Mexicano, los cuales se traducen tanto en garantías del gobernado, como en limitaciones a la actuación de las autoridades.

Ante tal afirmación resulta inadmisibles la práctica de las “Visitas Domiciliarias para la verificación de la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de avisos en materia del R.F.C.” regulada en el artículo 49 del ordenamiento fiscal federal, ya que a todas luces genera un roce de molestia con la operatividad de su procedimiento, lo cual se traduce en una transgresión constitucional e implícitamente en una violación procedimental (ya que la autoridad no se apega a los lineamientos de nuestra Carta Magna), fundamentadas en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna.

Indudablemente el Derecho, entendido como *el arte de lo bueno y de lo equitativo*, tiene como objetivo primordial el reglar la conducta humana; para ello confiere a las autoridades facultades necesarias para alcanzar sus objetivos, como es el caso de las facultades de Fiscalización de las autoridades hacendarias.

En todos y cada uno de los actos emanados de las autoridades, se deberá guardar un apego estricto y absoluto a los mandamientos y garantías contempladas por la Constitución.

En el caso de la Visita Domiciliaria del artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación como una Visita especial por su naturaleza de “Visita rápida” o también conocida como visita *“light”*, la hace distintiva de las Visitas Domiciliarias o Auditorías generales reguladas en el artículo 42 fracción III del C.F.F., por la intención del legislador al integrar una facultad de *comprobación específica* de las autoridades hacendarias basada en el “factor sorpresa” y con la finalidad primordial de agilizar el procedimiento, es decir en un mismo momento llevar a cabo todo el desahogo de dicha diligencia.

Si bien es cierto, la práctica de las Visitas Domiciliarias encuentra su sustento Constitucional en el artículo 16 de la Carta Magna consagrando una garantía de legalidad a favor de los gobernados que impide actos de molestia de las autoridades respecto de las personas, también lo es que la práctica de los verificadores fiscales al desahogar este tipo de *visitas rápidas* resulta absolutamente en desapego a los requisitos mínimos fundamentales de un Estado de Derecho, vulnerando a todas luces las garantías de Audiencia y Legalidad consagradas en el 14 y 16 Constitucionales, lo cual genera un descontento social al verse entorpecida la actividad económica de los contribuyentes, que en su mayoría son comerciantes.

En efecto, la problemática encuentra su origen en la redacción del artículo 49 del C.F.F, a través del cual el legislador pretendió mostrar el procedimiento a seguir en el desahogo de la “Visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales y avisos en materia del R.F.C.” transgrediendo los artículos constitucionales referidos, según se demostrará; por lo que resulta un procedimiento que por su rapidez, vulnera las garantías de seguridad jurídica del contribuyente (plasmadas en los artículos 14 y 16 constitucional), especialmente violándose la garantía de audiencia al quedar en un estado de indefensión absoluto, que impide probar o desvirtuar los hechos que motivarán una sanción.

Por último, cabe destacar que el aumento incesante de las atribuciones del Estado a las autoridades fiscales, en este caso específico las “Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales”, con la adición de la reforma fiscal de 1999 en materia de avisos del R.F.C., se traduce en un afán meramente recaudatorio, el cual es propio de la autoridad Hacendaria y de las normas tributarias.

Sin embargo tal afán resulta ser excesivo y perjudicial no sólo al ámbito de las garantías constitucionales del individuo, sino también directamente perjudicial al ámbito social de la comunidad mexicana, el cual se ve reflejado en el atropello causado por los continuos accesos injustificados de las autoridades fiscales en la esfera económica del contribuyente.

Por lo tanto, resulta intolerante el hecho de que la autoridad fiscal lleve a cabo la realización de su afán recaudatorio, a costa de la transgresión de las garantías constitucionales del contribuyente.

### ***B) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE AUDIENCIA.***

En nuestro Derecho, las garantías de Audiencia y de Legalidad se encuentran previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, a través de los cuales se sujetan a las autoridades fiscales a cumplir con el procedimiento prescrito por ley y, cuando ésta lo omita o no acate en su totalidad, el contribuyente afectado podrá reclamar la inconstitucionalidad de tal procedimiento por no respetar la garantía de audiencia, es decir por no dar oportunidad de audiencia y defensa al particular contribuyente.

Sin lugar a dudas, el artículo 14 de la Carta Magna representa uno de los pilares del ordenamiento jurídico mexicano. En él se contiene una de las garantías de seguridad jurídica más importante: la garantía de Audiencia, a través de la cual se da firmeza y eficacia a los derechos fundamentales de la persona contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, se denomina *Garantía de Audiencia* “al derecho que el artículo 14 Constitucional otorga a toda persona para que, previamente a cualquier acto de autoridad que pueda llegar a privarla de sus derechos o posesiones, se le dé una oportunidad razonable de defenderse en juicio, de probar y de alegar ante Tribunales independientes, imparciales y establecidos con anterioridad en la ley”.<sup>(71)</sup>

En apego al concepto anterior, resulta evidente que la práctica de las visitas rápidas no guarda ningún respeto a dicha garantía constitucional, ya que en ningún momento

---

<sup>(71)</sup> OVALLE FAVELA, José, GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL PROCESO, de. MC GRAW-HILL, MÉXICO, 1995, pág. 58.

se le concede al contribuyente el derecho a una oportunidad razonable para defenderse, probar y alegar antes de que la autoridad le prive de sus posesiones.

Por el contrario, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación que determina el procedimiento a seguir para la visita rápida, contempla la idea de desahogar la diligencia en un mismo momento, es decir de acelerar el tiempo invertido en la visita desde que llega el verificador al lugar a presentar la orden de visita, mostrando su identificación como acto seguido, nombrando los testigos y levantando el acta circunstanciada como conclusión de la diligencia.

Obviamente como se trata de una visita rápida cuya intención es el *factor sorpresa*, todo el procedimiento señalado en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación se lleva a cabo de manera tan fulminante, que ni siquiera se le da oportunidad al contribuyente de defenderse, ni probar porque simplemente no se le respeta su derecho de audiencia, generándose además como consecuencia que el verificador incurra en otros desapegos constitucionales quebrantando asimismo la garantía de legalidad (tal y como se analizó en capítulos anteriores).

Resulta preciso señalar el contenido del precepto 14 constitucional para derivar de éste sus elementos característicos: "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".

Atinadamente destacados tratadistas y estudiosos del Derecho como Ignacio Burgoa, Héctor Fix Zamudio, José Ovalle Favela (por citar algunos) han resaltado de la letra de la Constitución, el "contenido de la Garantía de Audiencia integrado en los siguientes elementos esenciales:

1. Derechos protegidos por la Constitución: vida, libertad o posesiones.
2. Acto privativo de la autoridad.

3. Requisitos o condiciones para que proceda la garantía de audiencia:

- El juicio.
- Los tribunales previamente establecidos.
- Formalidades esenciales del procedimiento".<sup>(72)</sup>

Por lo que se refiere a los *derechos protegidos*, el artículo 14 puntualiza: "la vida, libertad, propiedades, posesiones y derechos"; con lo cual se abarca en realidad toda clase de privación relativa a la posesión, ya sea de cosas materiales o bien de toda clase de derechos.

Respecto al segundo elemento: el *acto privativo* va de la mano con el punto anterior, ya que la garantía de audiencia se otorga respecto de actos de autoridad que tengan como consecuencia precisamente la privación de posesiones.

Cabe señalar al respecto la diferencia entre un *acto privativo* y un *acto de molestia*, éste último condicionado por las garantías de seguridad jurídica implicadas en el artículo 16 constitucional.

Acertadamente, el maestro Ignacio Burgoa puntualiza que "si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por un acto de autoridad, éste asumirá el carácter de privativo; pero si el acto autoritario no tiende a dicho objetivo, sino que la privación que origina es sólo un medio para lograr otros propósitos, se tratará de un acto de molestia".<sup>(73)</sup>

Por lo tanto, es posible deducir como bien lo señala el tratadista Jorge Reyes Tayabas que "todo acto de privación es un acto de molestia, concepto éste último contemplado en el artículo 16 de la Carta, mas no todo acto de molestia lo es de privación; aquello resulta

<sup>(72)</sup> Cfr., BURGOA, Ignacio, LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, ed. PORRUA, MÉXICO, 1988. pág. 531.

<sup>(73)</sup> BURGOA, Ignacio, *op. cit.*, pág. 533.

ser el género y éste la especie".<sup>(74)</sup>

Indudablemente ambos tratadistas realizan un análisis preciso y atinado de los conceptos en cuestión, mismos que han sido tan controvertidos por su naturaleza similar; sin embargo sus rasgos diferenciales resultan evidentes al puntualizar la letra de la Constitución en sus artículos 14 y 16.

Es decir, la Constitución Federal distingue y regula en forma distinta los actos privativos de los actos de molestia, ya que los primeros representan como su nombre lo señala, una privación o menoscabo del derecho tutelado por la propia Carta Magna en apego a los requisitos y disposiciones del precepto 14; por otro lado, los actos de molestia aunque representan también un menoscabo a la esfera jurídica del gobernado, no son tan severos y definitivos como los actos privativos, ya que sólo afectan en forma temporal al gobernado, en cumplimiento de las disposiciones señaladas por el artículo 16 constitucional: "mandamiento escrito, por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, etc."

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1985, Tercera parte, páginas 591-592 que a la letra señala:

"AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA, GARANTÍAS DE ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA DE BIENES O DERECHOS. DISTINCIÓN. ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES. - En los términos del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado son de observancia obligatoria únicamente tratándose *de actos privativos*, sea de la vida, libertad, de propiedades, posesiones o derechos de los particulares, mas no así

<sup>(74)</sup> REYES TAYABAS, Jorge, DERECHO CONSTITUCIONAL APLICADO A LA ESPECIALIZACIÓN DEL AMPARO, ed. THEMIS, MÉXICO, 1996 pág. 272.

cuando se trate de *actos de molestia* que no tengan la finalidad de privar al afectado de algunos de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional".

Por lo tanto, la regla general consiste en que los actos privativos de derechos o posesiones deben satisfacer la garantía de audiencia, sin embargo, existen determinados actos privativos que se excepcionan de dicha regla general, tal es el caso del "ejercicio de la facultad económica-coactiva para el cobro de los impuestos y demás créditos fiscales"<sup>(75)</sup>, respecto de la cual no se exige la audiencia previa ya que cabe la posibilidad de acudir posteriormente a la impugnación administrativa y judicial, incluyendo el juicio de Amparo.

Dicha consideración no resulta ser novedosa dentro de la teoría constitucional, ya que el ilustre jalisciense don Ignacio L. Vallarta sostenía semejante idea al referirse que "las obligaciones públicas individuales de carácter fiscal establecidas a cargo de los gobernados en la Constitución, es decir el pago de impuestos, no es una deuda nacida de un contrato sancionado por la ley civil, sino representa una necesidad política que el Derecho Público consagra como obligatoria"<sup>(76)</sup>.

Resulta claro, que si bien dicho uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo 14 constitucional, por otro lado estará sujeta al exacto cumplimiento de las demás garantías constitucionales, particularmente a la de fundamentación y motivación legal prevista en el artículo 16 constitucional.

Al respecto cabe puntualizar que indiscutiblemente dicha excepción resulta inoperante a la luz de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en materia de Visitas Domiciliarias, ya

<sup>(75)</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo I, octava edición, MÉXICO, 1995, pág.134.

<sup>(76)</sup> Cfr., BURGOA, Ignacio. *op. cit.*, pág. 546, 547.



que se trata de facultades diferentes a las facultades previstas en dicha excepción relativas a la facultad económica-coactiva del cobro de impuestos.

Por un lado, referirse a las facultades de comprobación, significa hacer alusión a una actividad específica conferida a la autoridad fiscal para vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, la cual está prevista en el Código Fiscal de la Federación, respecto de las cuales el propio ordenamiento fiscal prevé las normas de su procedimiento reconociendo al contribuyente su oportunidad de defensa y pruebas en plazos determinados (para el caso de las Visitas Domiciliarias o de Auditoría son 20 días; no así para las Visitas domiciliarias rápidas - artículo 49 del C.F.F.- las cuales no contemplan tal garantía).

Por lo tanto, la práctica de Visitas Domiciliarias a la luz del ordenamiento fiscal implica un "acto privativo", entendido como el género del acto de molestia, es decir éste último se encuentra implícito en el acto privativo tutelado por el precepto 14 constitucional, tal y como lo señala el tratadista Jorge Reyes Tayabas, en el cual se dispone la obligación de cumplir a plena satisfacción la garantía de audiencia; caso contrario a la facultad económica-coactiva para el cobro de impuestos.

Asimismo, cabe puntualizar que si bien es cierto que las visitas rápidas implican un acto privativo de derechos o posesiones, llevando implícito el acto de molestia de la autoridad fiscalizadora; también es cierto, que dentro del procedimiento que regula su desahogo o práctica el legislador olvida contemplar el debido cumplimiento de tal garantía de audiencia.

Por otro lado, la facultad económico-coactiva del cobro de impuestos se refiere a la actividad propia y esencial del Fisco de cobrar impuestos, ya que se estipula en la Constitución como una obligación de todos los mexicanos para el sostenimiento de instituciones y de servicios públicos; por lo tanto, atendiendo a la necesidad, urgencia y premura el Estado debe fijar los impuestos como obligaciones públicas individuales de índole económico, de las cuales depende el sufragar gastos públicos, por lo que su cobro debe

ejecutarse en forma inmediata, sin dar oportunidad al contribuyente de que se ausente por falta de recursos económicos.

En apoyo a todo lo expuesto, la tesis emitida por el Primer Tribunal colegiado en materia Administrativa del primer circuito, de la Séptima Epoca, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tomo 91-96, sexta parte, del 20 de julio de 1976, página 109, a la letra dice:

"IMPUESTOS. GARANTIA DE AUDIENCIA. - Cuando el impuesto que deba pagar el causante está determinado en la ley con todos sus elementos, sin apreciaciones, ni arbitrio de las autoridades fiscales, no tiene que ser respetada la garantía de previa audiencia, ya que conforme al artículo 31, fracción IV, los elementos del impuesto están determinados en la ley. Pero cuando el pago de un impuesto depende del arbitrio de autoridades, o en general de algún elemento que el legislador ha determinado sin dejar nada al capricho, ni a la discreción, ni a su voluntad administrativa unilateral, en estos casos, la obligación de contribuir a los gastos públicos ya no está determinada del todo en la ley misma, y las autoridades deben respetar la garantía de previa audiencia a los causantes. Pues no hay fundamento legal para que las autoridades fiscales ejerciten la facultad económico-coactiva fuera del control legislativo absoluto, fijando impuestos cuyo monto no deriva del sólo texto legal, sino que viene a quedar precisado también por un acto de autoridad fiscal. Pues no hay razón legal para obligar a los causantes a litigar en situación de desventaja, con la amenaza de multas y recargos, siendo de tomarse en cuenta que éstos son extremadamente elevados (24% anual), mientras que las propias autoridades no suelen pagar intereses moratorios por sus cobros indebidos y, en todo caso, los pagan en una tasa notablemente inferior (sin que aquí proceda examinar la constitucionalidad de este sistema legal)".

Se concluye pues que la práctica de Visitas Domiciliarias *deberá* apearse en todo momento al exacto cumplimiento de las garantías de audiencia y de Legalidad, consagradas en los artículos 14 y 16 de la Suprema Ley; ya que si bien es cierto representan por un lado el menoscabo del derecho tutelado por la propia Carta Magna en apego a los requisitos y disposiciones del precepto 14 Constitucional; y por otro lado, también representan un acto de molestia en la esfera jurídica del gobernado, a la luz del precepto 16.

En realidad dicha aseveración refleja el "deber ser" en la actuación de la autoridad hacendaria, ya que en la realidad la práctica de las visitas rápidas se realizan con total desapego a lo ordenado por la constitución y por el propio mandamiento fiscal; ya que si bien es cierto el Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 49 todo el procedimiento a seguir para el desahogo de la visita rápida según los lineamientos del artículo 16 Constitucional (mismo que reporta graves deficiencias en su redacción, las cuales ocasionan prácticas ilegales por parte de los verificadores, como ya se explicó en capítulos anteriores). Por otro lado, también es cierto que el mismo precepto fiscal no contempla en su redacción la posibilidad al visitado de defenderse y probar para desvirtuar lo resuelto por la autoridad hacendaria (garantía de audiencia), de lo cual se deduce una clara contravención a la Constitución Federal provocándose un acto violatorio a las garantías del gobernado.

En otro aspecto, dentro de los *requisitos o condiciones para que opere la garantía de audiencia*, se encuentran: el *Juicio* el cual se ha entendido por resolución jurisprudencial en su sentido más amplio, es decir más que un simple proceso judicial, puesto que abarca también el procedimiento administrativo.

De lo anterior se deriva la cuestión tan discutida respecto a la garantía de audiencia previa en los procedimientos administrativos, es decir si debe ser previa la garantía a la afectación sufrida, sobre este aspecto como ya se mencionó con anterioridad, el ejercicio de la facultad económico-coactiva para el cobro de impuestos no exige la audiencia previa, ello interpretado a la luz de que el principio de audiencia sólo puede exigirse cuando sea realmente indispensable la intervención del afectado, es decir, cuando el afectado debe probar los hechos o proporcionar información con la finalidad de que pueda tomarse la decisión respectiva.

Afirma la propia Suprema Corte a través de la jurisprudencia 399/80 visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, séptima época, vols. 151-156, tercera parte, página 108 que en materia administrativa:

“AUDIENCIA. GARANTÍA DE. - La garantía de audiencia que establece el artículo 14 constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique la privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses. Lo anterior implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que conozcan las pretensiones de la autoridad y aporten las pruebas legales que consideren pertinentes para defender sus derechos”.

Reiterando lo ya expuesto, este tipo de Visitas Domiciliarias quebranta a todas luces el derecho del contribuyente de concedérsele la oportunidad de desvirtuar los hechos, antes de que la autoridad dicte resolución y como consecuencia de que hubiera existido alguna omisión (como siempre sucede) se le imponga una multa o en su defecto incluso se le lleve a practicar un embargo precautorio, lo cual resultaría indiscutiblemente un acto de autoridad violatorio a la garantía de audiencia.

Sobre el particular, cabe destacar una tesis sobresaliente de la Suprema Corte de Justicia en materia de Garantía de Audiencia, visible en el Semanario Judicial de la Federación, quinta época, página 2838 que a la letra dice:

"ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL, GARANTÍA DE. - Debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 constitucional debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento

adecuado en que se oiga a las partes. Claro que esto no quiere decir que el procedimiento sea exactamente igual al judicial, pero sí debe estimarse que en un procedimiento administrativo, quepa la posibilidad de que se oiga al interesado y que se le dé oportunidad de defenderse".<sup>(77)</sup>

En efecto, dicha jurisprudencia contempla la obligación esencial de toda autoridad no sólo jurisdiccional, sino administrativa de reconocer y hacer valer la garantía de audiencia a todo contribuyente, y a su vez apegarse al debido cumplimiento de la garantía de legalidad, consagrándose así la máxima Garantía de Seguridad Jurídica propia de un Estado de Derecho como el nuestro.

Pasando a otro punto dentro del análisis del artículo 14 la expresión *tribunales previamente establecidos*, abarca no sólo a los órganos del Poder Judicial sino a todos aquellos que resuelvan controversias de una manera imparcial, como es el caso de los órganos administrativos.

Asimismo el precepto exige que los tribunales hayan sido "previamente establecidos", es decir, por leyes expedidas con anterioridad a los hechos que se cuestionan.

El maestro Burgoa puntualiza que dicha exigencia corrobora la garantía contemplada en el artículo 13 constitucional "en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión), entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística; o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado expresamente".<sup>(78)</sup>

De esta manera, resulta clara la idea que persigue el artículo 14 constitucional con la expresión "tribunales previamente establecidos", es decir no se debe limitar su interpretación sólo a los órganos del Estado adscritos al Poder Judicial, sino que tal vocablo

<sup>(77)</sup> H. CÁMARA DE DIPUTADOS LV LEGISLATURA, DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO MÉXICO A TRAVÉS DE SUS CONSTITUCIONES, Ed. Miguel Angel PORRÚA, Tomo III, MÉXICO, 1994, pág. 124.

<sup>(78)</sup> BURGOA, Ignacio, *op. cit.*, pág. 549.

comprende, cualquier autoridad frente a la cual se pueda seguir un juicio, pues está dotada de plena capacidad para dirimir conflictos.

Por último, las *formalidades esenciales del procedimiento* se entienden como "aquellas condiciones que debe satisfacer el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa".<sup>(79)</sup>

De esta manera, dichas formalidades encuentran su razón de ser en la propia naturaleza de todo procedimiento en que se pretenda resolver un conflicto jurídico. Además considerando que toda resolución emanada de autoridad competente debe decir el derecho en una controversia jurídica, apegándose a la verdad y a la realidad.

Es así como el maestro Burgoa puntualiza que "toda ley procesal debe instituir la oportunidad probatoria en beneficio de las partes del conflicto jurídico y, sobre todo, en favor de la persona que va a resentir en su esfera de derecho un acto de privación".<sup>(80)</sup>

En apego a lo anterior, la Suprema Corte ha establecido a través de resolución jurisprudencial, la obligación directa a la autoridad administrativa de proporcionar la oportunidad de defensa a los afectados, aun cuando la ley del acto no establezca ni el procedimiento ni las formalidades esenciales.

En sustento de lo establecido, se transcribe la jurisprudencia 422/73, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1988, Séptima época, págs. 483-484. titulada:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. - La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a

<sup>(79)</sup> OVALLE FAVELA, José, *op. cit.*, pág. 69.

<sup>(80)</sup> BURGOA, Ignacio, *op. cit.* pág. 551.

la autoridad responsable la obligación de respetar alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción".

De esta manera, resulta lógica la exigencia que se impone a las autoridades encargadas de dirimir los conflictos, de otorgar la oportunidad de defensa a la persona que vaya a ser víctima de un acto de privación concediéndole el derecho de externar sus pretensiones opositoras a tal acto.

Por otro lado cabe hacer mención, que a raíz de una serie de resoluciones jurisprudenciales se han determinado las *formalidades esenciales* o condiciones fundamentales a la luz del procedimiento administrativo.

Para tal efecto, el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito dictó jurisprudencia 513/90, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, con fecha 5 de junio de 1990, que a la letra señala:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. - De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado del acto de privación, cumplan con una serie de *formalidades esenciales*, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que además se unen las relativas a la garantía de legalidad contenidas

en el artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico, sino por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuren la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular alegaciones y finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y la forma de ser cumplidas".

De la letra de la citada jurisprudencia se desprenden las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales se resumen en los siguiente puntos:

- Notificación personal al posible afectado del acto privativo.
- Oportunidad para aportar pruebas pertinentes.
- Expresión de alegatos.
- Por último, concluye con una resolución de la autoridad administrativa.



En relación con las últimas aseveraciones, cabe mencionarse que a la luz de las visitas rápidas del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, en efecto no se contiene expresamente la obligación de que la autoridad Hacendaria conceda al visitado el derecho de probar o desvirtuar; sin embargo aún y cuando no se regule expresamente, tampoco en la práctica se respeta tal garantía, muy por el contrario, realizan los verificadores el desahogo de la visita basándose en un procedimiento con carácter ipso-facto quebrantando la naturaleza propia del procedimiento que exige una secuencia de etapas o pasos.

Tampoco se reconoce el término genérico de mínimo 20 días para desvirtuar los hechos que opera para las Visitas Domiciliarias ordinarias con fundamento en el artículo 46 fracción IV segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, resulta de vital importancia destacar otra manifestación durante el desahogo de las visitas rápidas, también en detrimento a la garantía de Audiencia, la cual se refiere al incumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento administrativo de las facultades de comprobación.

Es preciso seguir la línea de pensamiento del maestro Servando J. Garza, quien establece que las *formalidades esenciales del procedimiento* "constituyen los principios rectores de la técnica procesal, que permite a las partes aportar sus defensas y pruebas adecuadas. El juez al sentenciar no inventa la verdad sino que la descubre, por su análisis y confrontación de los datos de conocimiento que le han allegado las partes".<sup>(81)</sup>

En las visitas rápidas jamás se cumplimentan tales formalidades esenciales, como la notificación al visitado, ni la oportunidad de pruebas ni de alegatos al contribuyente visitado; pero eso sí, la autoridad Hacendaria concluye la visita levantando un acta donde circunstancia los hechos y posteriormente emite la resolución que impone la multa correspondiente a la comisión de la infracción.

---

<sup>(81)</sup> J. GARZA, Servando, LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, de CVITVRA, T.G. S.A, MÉXICO, 1949, pág. 20.

Por lo tanto, en el caso de las visitas rápidas se dicta la resolución sin previo análisis ni confrontación de elementos que alleguen las partes, ya que ni siquiera se da oportunidad de tal circunstancia. Por lo que la autoridad fiscal dicta la resolución a la luz de su propia verdad percibida, lo cual resulta violatorio desde cualquier perspectiva que se analice.

Hasta este momento sólo se ha hecho alusión a la garantía de Audiencia, sin embargo es inadmisibles no advertir la importancia de la garantía de Legalidad prevista en el artículo 16 Constitucional. En tal virtud, el artículo 14 constitucional se refuerza con la invocación del artículo 16, en cuanto exige que todo acto de autoridad competente debe constar por escrito y estar debidamente fundado y motivado; de esta manera ambas garantías van de la mano en este proceso de visitas rápidas.

Es preciso recordar que a lo largo del Capítulo II se hizo mención expresa sobre el contenido de la garantía de Legalidad y sus manifestaciones en el marco de la Visita Domiciliaria, relativo al artículo 16 constitucional ampliamente desarrollado doctrinal y jurisprudencialmente; sin embargo cabe puntualizar cómo la visita rápida reporta un acto de molestia evidente, el cual sólo tendrá cabida si se lleva a cabo con la debida motivación y fundamentación; todo ello con el único fin de asegurar la legalidad de los actos de autoridad.

En apoyo a tales exigencias legales previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales y a la luz de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales previstas en el artículo 49 del C.F.F., el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito ha emitido la jurisprudencia 36/92, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, con fecha 11 de noviembre de 1992, relativa a las Actas de Visita, con la cual se vislumbra la exigencia de cumplir los ordenamientos plasmados en los artículos 14 y 16 constitucionales:

"VISITAS DOMICILIARIAS. ACTAS DE. DEBEN ASENTARSE DETALLADAMENTE LAS ACTIVIDADES QUE EL VISITADOR OBSERVE REALIZA EL VISITADO EN RELACIÓN CON LA OBLIGACION DE EXPEDIR

COMPROBANTES POR LAS ACTIVIDADES QUE REALIZA. - Cuando una visita domiciliaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en relación con la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realiza un particular, en el acta relativa, en cumplimiento al artículo 16 *constitucional* y 46 fracción I del C.F.F, deben asentarse detalladamente las actividades que el visitador observe realiza el visitado y asentar también los *hechos y pruebas* que acrediten que el particular expide o no los comprobantes legales, ya que sin ese detalle de hechos y pruebas no puede existir la circunstanciación del acta de visita, impidiendo *al particular defenderse* de los hechos precisos y concretos de los que pudiera derivarse una sanción por infringir leyes fiscales...".

Indudablemente ambas garantías constitucionales de Audiencia y de Legalidad deben resguardarse y manifestarse en todo acto de autoridad cualquiera que sea su índole o naturaleza, en este caso en particular, resulta innegable la obligación que tiene la autoridad fiscal de llevar a su exacto cumplimiento los mandamientos de la Carta Magna al desahogar una visita rápida, y de reconocer a su vez a todo contribuyente el derecho de probar y defenderse.

Sin embargo, la realidad en la práctica se manifiesta de otra manera, ya que las visitas domiciliarias en comento no resguardan todos y cada uno de los requisitos constitucionales respecto al artículo 14 y 16, respecto de éste último, se vincula en forma estrecha con el artículo 49 del C.F.F., en los cuales se exige un lugar específico, una orden por escrito, la persona a que va dirigida, designación de testigos, objeto que se busca y acta circunstanciada de la visita (como ya se expuso claramente en capítulos anteriores).

De esta forma resulta evidente cómo la autoridad Hacendaria no le importa cometer desapegos constitucionales, siempre y cuando satisfaga sus fines últimos: el cobro de impuestos, multas o sanciones respectivas, todos ellos con una naturaleza recaudatoria.

Sin embargo resulta cuestionable qué tanto provecho puede reportar a la autoridad Hacendaria el cobro de multas derivadas de las prácticas de estas Visitas Rápidas a comerciantes de puestos fijos y semifijos en la vía pública.

Quizá en realidad el fin que pretende el legislador con la integración de estas disposiciones en el Código Fiscal de la Federación es combatir la evasión fiscal provocada por el comercio informal tan criticado y perseguido por todas las autoridades.

Dicha situación resulta difícil en un país como el nuestro en que gran parte de sus comercios son de naturaleza informal y por ende no reportan sus contribuciones en la forma debida al Fisco, situación que resulta inadmisibile ante los ojos de la autoridad fiscal.

### ***C) PRÁCTICAS ILEGALES QUE SE PROVOCAN POR LA MANERA EN QUE ESTÁ REDACTADO EL ARTÍCULO.***

La práctica de las “visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de avisos en materia de R.F.C.”, resulta una violación constitucional, por razón de la redacción que presenta el artículo 49 del C.F.F., a través del cual se consagra el procedimiento a seguir en las visitas rápidas y a su vez es clara evidencia de la mala técnica legislativa.

En efecto, esta figura innovadora que surgió con la reforma fiscal del año 1996 nació a la vida jurídica con un toque inconstitucional derivado de la intención del legislador de crear una forma de visita especial cuya característica esencial consistiera en una manera eficaz y rápida de desahogar la diligencia a través del “factor sorpresa”, respecto de aquellos establecimientos o sucursales de puestos fijos o semifijos en la vía pública, para verificar la expedición de comprobantes fiscales y evitar así la evasión fiscal de dichos comercios.

Además como consecuencia de la reforma fiscal del año de 1999 se amplió la facultad de comprobación respecto a la verificación de la presentación de avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.).

Sin lugar a dudas, el artículo 49 del ordenamiento fiscal es resultado de una obra del legislador con absoluto desapego al ordenamiento constitucional, lo que provoca como consecuencia lógica que los actos derivados de dicho procedimiento resulten ser prácticas ilegales por parte de los verificadores.

Cabe recordar que en el capítulo anterior se hizo referencia a la manera en que los verificadores practican las visitas rápidas como una facultad de fiscalización; se expusieron algunos casos prácticos que ponen en manifiesto las irregularidades y violaciones a los mandatos constitucionales.

Ahora bien, cabe destacar la redacción de tan citado artículo con el propósito de hacer las críticas pertinentes.

En primer lugar, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación establece que *“para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42, las Visitas Domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del R.F.C., se realizarán conforme a lo siguiente”*.

Sobre el particular cabe advertirse que se instrumentó a partir de 1999 como facultad de comprobación la verificación de presentación de avisos en materia del R.F.C.; al respecto para justificar dicha reforma se dió la siguiente explicación en la Exposición de Motivos: *“La presentación de los avisos al R.F.C. adquiere relevancia, en virtud de que los datos asentados en dichos avisos - nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, actividad preponderante, etc. - son indispensables para que la autoridad pueda notificar, fundar y motivar el ejercicio de sus facultades de comprobación.*

*En tal virtud, se sugiere ampliar las facultades de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de presentación de solicitud de inscripción y de avisos al R.F.C.. Para ello, se propone seguir el mismo procedimiento establecido para las visitas domiciliarias que tienen por objeto revisar la expedición de comprobantes fiscales, de modo que este tipo de diligencias puedan llevarse a cabo con quien se encuentre al frente del negocio o establecimiento de que se trate".<sup>(82)</sup>*

A través de la anterior reforma se adicionaron aún más las facultades de las autoridades fiscales ahora en materia del Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.). Y sin lugar a dudas, este aumento incesante de las atribuciones de las autoridades Hacendarias son el reflejo de una creciente necesidad económica por parte del Fisco, de alcanzar aún más su afán recaudatorio; sin embargo, dichas adiciones de atribuciones se han estado creando sin la meditación debida, y a veces sin la preparación técnica necesaria para su ordenación, de tal manera que no se guarda el debido respeto a los principios de seguridad jurídica consagrados en nuestra Ley Fundamental.

En segundo término, el Código Fiscal de la Federación puntualiza que "*las visitas rápidas se llevarán a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los contribuyentes, donde se realicen enajenaciones o presten servicios, con el objeto de verificar el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales*"; esto fue regulado hasta 1998, implementándose en 1999 la práctica de visitas rápidas también en aquellos "*puestos fijos o semifijos en la vía pública*", siempre que estén abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones o presten sus servicios.

Sobre el particular, cabe hacer mención de que el artículo 30 del C.F.F. se adicionó a raíz de la reforma fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha jueves 31 de Diciembre de 1998, implementando una nueva obligación para los comerciantes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, consistente en "tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares, su cédula de inscripción al R.F.C. o de

<sup>(82)</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL 1999, de. THEMIS, MÉXICO, 1999, pág. 85.

identificación fiscal, o copia certificada de los mismos, así como la documentación fiscal que ampare la propiedad de sus mercancías".

Se deduce de tales reformas, que la intención del legislador es, sin lugar a dudas, fiscalizar al máximo el comercio informal o de ambulante a través de la práctica de visitas rápidas y en segundo lugar, a través de la obligación de mantener a disposición del lugar, la cédula de identificación fiscal o solicitud de inscripción y sus correspondientes comprobantes que acrediten la legal propiedad y posesión de mercancías.

Resulta preciso mencionar el alcance de dicha facultad de la autoridad llegando incluso al grado de embargar precautoriamente la mercancía si no se cumplen con las obligaciones que se verifican, ello a la luz del artículo 145 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Retomando el aspecto del lugar de realización de la visita rápida (artículo 49 fracción I del Código Fiscal de la Federación), este apartado deja abiertas las puertas para cualquier opción de lugar de realización de la visita; no determina un lugar exacto sino que prevé que la visita se realice en cualquier sitio indistintamente; lo cual resulta contrario a lo dispuesto en la Constitución en su artículo 16, ya que se desprende de la redacción de dicho precepto, la idea clara de que la orden de visita debe contener en forma específica el lugar donde habrá de realizarse la diligencia; de lo cual se deduce que en ningún momento la Constitución deja abierta la posibilidad de que tal evento se maneje al arbitrio del verificador, sino por el contrario expone un mandamiento a cumplirse, de no ser así la actuación de la autoridad será nula.

De todo lo expuesto, se deduce que la intención del legislador fue clara al adicionar el precepto 49 del ordenamiento fiscal, pues su propósito se resume en fiscalizar aquellos comercios de ambulantes, es decir, el Código Fiscal de la Federación pretende evitar la evasión fiscal de los comerciantes informales facultando a las autoridades fiscales a realizar esta clase de visitas incluso a dichos puestos semifijos en la vía pública, con el fin de verificar que expidan sus comprobantes fiscales y que estén inscritos en el R.F.C., situación que en la

realidad nunca se da. Es imposible que ese tipo de comerciantes informales expidan comprobantes y mucho menos que estén debidamente inscritos en el R.F.C.

No obstante lo anterior, el legislador adicionó el precepto legal con el afán de normar a costa de cualquier medio, incluso inconstitucional, el comercio informal y de esta manera combatirlo obligando a expedir comprobantes fiscales y a estar inscritos en el R.F.C.; el aspecto criticable de tal evento consiste en la idea del legislador de seguir el mismo procedimiento inconstitucional previsto en el artículo 49 del C.F.F.

Otro aspecto de vital importancia en la redacción del artículo 49 del C.F.F. se resume en la persona con quien se deberá entender la visita. Es decir, el precepto legal menciona que los verificadores deberán entregar la orden de visita: *"al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente de la negociación"*.

Tal circunstancia vulnera en toda su expresión al artículo 16 Constitucional como principio de Legalidad, ya que no se determina expresamente con quién se entenderá la visita, sino por el contrario puntualiza el artículo que se desahogará la diligencia con "cualquier persona que esté al frente del negocio" indistintamente.

En apoyo a la cuestión en comento, se ha establecido la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, pág. 113, juicio fiscal 498/98, del 26 de junio de 1998, en un sentido tolerante de la práctica de la visita rápida con "cualquier persona que esté al frente del negocio", considerando tal evento como válido:

"VISITAS DE INSPECCION PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES, NO ES NECESARIO ENTENDERLAS DIRECTAMENTE CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE. - Al encontrarse contemplado en el artículo 49 del C.F.F., el procedimiento que deben acatar los visitadores para llevar a cabo determinada visita domiciliaria para comprobar la expedición de comprobantes



fiscales, no resulta aplicable el contenido del artículo 44 del código tributario, en cuanto a la obligación de las autoridades fiscales a entender al visita directamente con el visitado o su representante legal, ya que se regula *particularmente este evento* facultando a los visitantes para llevar a cabo estos actos, *además, con el encargo o quien se encuentre al frente del establecimiento "indistintamente"...*

Evidentemente la tesis transcrita resulta ser alentadora de las prácticas inconstitucionales, permitiendo sobreponerse el artículo 49 del C.F.F., al ordenamiento máximo que es la Constitución Federal; consintiendo la práctica de una visita rápida supuestamente "legal" por acatar lo dispuesto en el propio ordenamiento fiscal, pero a todas luces inconstitucional por no avenirse a lo prescrito en el artículo 16 constitucional.

Indiscutiblemente, la tesis en comento pretende romper el esquema jerárquico de nuestra Carta Magna, lo cual resulta inadmisibles a todas luces, debido a que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal meramente de legalidad, no de constitucionalidad. Por lo que si bien es cierto que el Tribunal Fiscal está facultado para emitir tesis de jurisprudencia con carácter vinculatorio, también es cierto que dichas tesis sólo deberán versar sobre aspectos de legalidad, y no por el contrario respecto del ámbito de constitucionalidad; como es el caso de la citada tesis donde incluso el tribunal Fiscal se muestra tolerante respecto de prácticas totalmente contrarias a la Ley Suprema de la Nación.

No cabe duda que la intención del legislador a través de este artículo va más allá de los lineamientos permitidos por la propia Constitución, tras su afán de innovar una figura contemplada en el C.F.F. a través de la cual se pudiera llevar a cabo una diligencia rápida y generar una serie de multas fáciles a los contribuyentes.

Resulta inadmisibles la situación que prevé el Código Fiscal de la Federación de atender la visita domiciliaria con "quien sea", ya que tal evento resulta a todas luces inconstitucional, lo cual no debe pasarse por alto en un régimen jurídico como el nuestro

basado en la supremacía de la Constitución. Por lo tanto, cualquier ley tributaria que viole las disposiciones de nuestra Carta Magna, deberá ser nulificada.

En otro orden de ideas, en relación íntima con el primer aspecto criticado del artículo 49 se prevé la facultad de la autoridad Hacendaria de inscribir en el R.F.C. al visitado que no estuviera dado de alta en éste.

Se determina que concluída la visita se formulará la resolución correspondiente y si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el R.F.C., la autoridad le requerirá los datos necesarios para inscribirlo.

Sobre el particular, se destaca la resolución Miscelánea número 2.12.13, publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 3 de marzo de 1999, misma que a la letra señala: *“Para efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción V del Código, las autoridades fiscales deberán solicitar a la persona a quien se realice la visita, la información y documentación necesaria para inscribirla en el RFC. El contribuyente contará con un plazo de cinco días hábiles para proporcionar la información referida”*.

Una vez más se reitera la postura de las autoridades fiscales un tanto aniquilante de la libertad individual y además impositiva, sin miras a un respeto de la garantía de seguridad jurídica. Lo cual se ve reflejado en el incesante afán de las autoridades fiscales de adquirir las máximas facultades de fiscalización respecto a los contribuyentes hasta obligar a éstos a no obtener ningún ingreso que no sea reportado al Fisco debidamente.

Cada vez aumentan más las intenciones de la autoridad hacendaria de alcanzar su fin recaudatorio, desapareciendo cualquier mínimo riesgo de incumplimiento de cualquiera de sus contribuyentes (lo cual significa una postura positiva y adecuada), sin embargo, tal circunstancia ha provocado caer a la autoridad fiscal en graves errores de omisión al cabal cumplimiento de las garantías constitucionales, como es el caso de las visitas rápidas analizadas en comentario.

Como último aspecto, cabe señalar la grave omisión del artículo 49 del C.F.F. respecto al elemento temporal de la visita rápida; provocándose obviamente una violación a la garantía de seguridad jurídica del visitado, pues la orden de visita relativa adolece de dicha formalidad constitucional. Con ello se da la posibilidad al verificador de practicar la diligencia con una duración indefinida.

Nuevamente se insiste en el hecho de que si bien es cierto que el texto del ordenamiento fiscal omite tal circunstancia de imponer un límite de tiempo, es obligación del verificador aún y cuando no lo señale expresamente la ley fiscal, acatar todos y cada uno de los mandamientos expuestos por la Constitución Federal, ya que por encima de cualquier ley ordinaria se ubica el mandato imperativo de nuestra Carta Magna.

Confirma la importancia y trascendencia de tal exigencia la jurisprudencia establecida por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, con fecha 14 de marzo de 1995, novena época, que puntualiza lo siguiente:

"INSPECCIÓN. RESULTA CONTRARIA A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA LA ORDEN DE, EN LA QUE SE OMITE ESPECIFICAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN. - La orden de visita debe contener en sí misma todos los elementos requeridos por la ley para su validez, independientemente de que su objeto sea inspeccionar, verificar o auditar, de tal manera que la actuación de la autoridad ejecutora así como la sujeción del visitado habrán de quedar determinados en cuanto al tiempo que deba durar la visita ordenada; por lo que si la autoridad emite una orden de inspección para constatar el cumplimiento de una obligación específica como lo es la expedición de comprobantes fiscales, la duración de tal orden no puede quedar al arbitrio de los ejecutores, por lo que deberá determinarse el período que abarca la inspección

en cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional".

En suma, la redacción del artículo 49 en conjunto resulta un procedimiento desnudo a la vista de un sistema de Derecho como el nuestro en donde la suprema es la Constitución y nada que vaya más allá de ella, será aceptado.

Razón por la cual, si una visita domiciliaria no es practicada a la luz de la Constitución tendrá como consecuencia natural que su resultado también sea contrario a la Carta Magna; provocándose de una causa inconstitucional, un resultado igualmente viciado.

En apoyo a la anterior afirmación, se cita jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer Circuito, número 157/75, de la Séptima época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, julio 1975, página 98, que señala lo siguiente:

“VISITAS INCONSTITUCIONALES. SUS FRUTOS NO PUEDEN SER UTILIZADOS LEGALMENTE, NI MEDIANTE UNA SEGUNDA VISITA. - Si se practica una visita de inspección en forma inconstitucional, tanto esa visita como los frutos derivados de la misma, resultan afectados de inconstitucionalidad, y no pueden tener valor legal ni el acta de la visita, ni los datos o elementos encontrados en esa visita, ni los frutos o resultados derivados de los elementos y datos encontrados en dicha visita. De manera que si una diligencia inconstitucionalmente practicada proporciona cierta información a la autoridad, ésta no puede después usar esa información en su beneficio, revistiéndola de la apariencia de una nueva diligencia legalmente practicada. Así pues, debe estimarse que viciada una diligencia, quedan viciados también los frutos de la misma ... el uso de las facultades coercitivas de que el fisco dispone, las debe usar con la mayor

delicadeza y equidad para que no resulten violados los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal ... pues el respeto a las garantías constitucionales y la preservación del Estado de Derecho son valores más altos que la recaudación fiscal en un caso concreto en que se han practicado visitas violatorias de la Constitución Federal”.

Por todo lo expuesto, se concluye advirtiendo que en el sistema constitucional que nos rige, “ninguna autoridad puede dictar disposiciones que no encuentren apoyo en un precepto de la ley, por lo que es obligación de las autoridades actuar siempre con apego a lo dispuesto por la Constitución”.<sup>(83)</sup>

En conclusión, todos los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados y previstos por leyes en apego a la Constitución, importan una violación directa a las garantías, como es el caso de las Visitas Rápidas a la luz del artículo 49 del C.F.F.

#### **D) PROPUESTAS DE SOLUCIÓN AL PROBLEMA.**

Es preciso definir como punto de partida la *ratio legis* de la “visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes”.

Dicho sustento o razón de ser de la figura jurídica de la visita rápida, se presume en una de sus manifestaciones, en cuanto al propósito de combatir al comercio informal o a cualquier comerciante establecido para que expida debidamente sus comprobantes fiscales, a través de la práctica por parte de las autoridades Hacendarias de sus facultades de comprobación, desahogando una diligencia que, aunque sin lugar a dudas resulta inconstitucional en su operatividad, logra alcanzar el fin primordial del legislador: generar un

<sup>(83)</sup> CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA, *op. it.*, pág. 151.

control represivo al comercio informal dictando multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales de expedir comprobantes fiscales como un medio de verificar los ingresos y egresos del comerciante, y por otro lado el estar debidamente inscrito en el R.F.C.

Lo anterior, con el objetivo primordial del Fisco de recaudar impuestos pagados por los ciudadanos como una obligación consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A todas luces suena criticable el proceder de la autoridad fiscal, ya que pretende alcanzar un fin positivo: combatir al comercio informal o a los comerciantes establecidos que no expiden debidamente sus comprobantes fiscales, haciendo uso de un medio absolutamente inconstitucional; ello a la luz de la máxima: "el fin justifica los medios".

Como ya se analizó, es evidente el impacto que refleja en la práctica el procedimiento de las visitas rápidas consagradas en el 49 del Código Fiscal de la Federación, pues se vulneran las garantías constitucionales, lo cual provoca un descontento social y económico al comerciante que es acosado por accesos injustificados de la autoridad Hacendaria en uso de su facultad de fiscalización, provocando con ello un entorpecimiento a la actividad económica del visitado.

Cabe cuestionarse si la visita rápida es el medio idóneo para alcanzar el fin de la autoridad fiscal de combatir el comercio informal o para lograr que los comerciantes establecidos expidan debidamente sus comprobantes fiscales, aún y cuando se actúa en total desavenencia de la Constitución; porque si bien es cierto que la visita domiciliaria pretende verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de avisos en el R.F.C. de los comerciantes tanto de establecimientos fijos como semifijos o de ambulantes; también es cierto que su consecuencia natural y lógica resulta ser la multa como un fin meramente recaudatorio.

Por lo tanto, si la pretensión de la autoridad Hacendaria se resume en la obtención de resultados recaudatorios derivados de la práctica de una Visita domiciliaria

rápida, resulta conveniente cuestionarse qué tan considerables pueden ser las multas generadas de una visita practicada a un comerciante informal.

La respuesta es clara, son mínimos los resultados recaudatorios de una visita rápida, ya que representan una pequeña proporción de los ingresos reportados al Fisco. Por lo tanto, ¿qué razón de ser tiene la visita rápida si sus fines recaudatorios no implican una ventaja real?.

Si bien es cierto que la práctica de las visitas rápidas no genera una ventaja real recaudatoria, también resulta cierta la obligación que tiene todo ciudadano de contribuir al gasto público, por lo que no cabe duda que si dichos comerciantes de puestos fijos o semifijos o dichos comerciantes establecidos reciben ingresos, por lo tanto su obligación natural a la luz de la Constitución, es pagar impuestos reportando tal hecho con la expedición de comprobantes fiscales legalmente elaborados.

Es notorio el problema que se deriva de todo lo expuesto, manifestado en su difícil regulación o normatividad; asimismo, resulta notoria la necesidad y urgencia de la autoridad fiscal de hacer cumplir la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al gasto público. Sin embargo tal necesidad apremiante no justifica la violación a la Constitución, cuya preservación es función primaria de nuestro régimen jurídico.

Las autoridades fiscales no deben ejercer sus funciones guiados exclusivamente por la mira de aumentar los ingresos del Estado, interpretando arbitrariamente las leyes fiscales y corrompiendo las garantías del individuo. Por el contrario, deben someterse y acatar las disposiciones previstas en la Ley Suprema.

Siguiendo este orden de ideas, merece especial atención resaltar el propósito fundamental de toda Constitución escrita: "imponer limitaciones al poder del gobernante". Por lo tanto, toda ley que viole la Constitución debe ser nulificada, ya que su nulificación es esencial para la preservación de las libertades y derechos del individuo, como garantías de seguridad jurídica esenciales en la vida de cualquier gobernado.

De todo lo anterior, cabe analizar dos puntos importantes para el presente análisis, mismos que la Constitución contempla y exige su debido cumplimiento; en primer lugar, la obligación de contribuir a la luz del artículo 31 fracción IV; por otro lado, las garantías de legalidad y de audiencia consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucional.

Se puede deducir que ambas disposiciones constitucionales, resultan inoperantes o incompatibles a la luz del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación; es decir, en materia de fiscalización de aquellos comerciantes informales por la naturaleza de su actividad económica “de ambulante” e incluso de comerciantes establecidos, no permite llevar a cabo una práctica de comprobación de obligaciones fiscales, resguardando las garantías constitucionales.

Por lo tanto, se propone derogar la visita domiciliaria prevista en el artículo 42 fracción V) del ordenamiento fiscal, ya que a todas luces es una práctica inconstitucional desde su nacimiento en 1996, por lo que intentar hablar de cualquier modificación a su procedimiento, rompería con su naturaleza esencial de visita *rápida*, que en ella lleva implícito.

Frente a la incompatibilidad de las garantías de seguridad jurídica consagradas en la Constitución y de la práctica de visitas rápidas, una vez analizadas en el apartado anterior del presente capítulo, cabe señalar la siguiente propuesta respecto a tales visitas previstas en el artículo 42 fracción V y 49 del ordenamiento fiscal.

En primer lugar, es preciso regular por separado los conceptos de: “establecimientos o puestos fijos y establecimientos o puestos semifijos en la vía pública”.

Respecto de los “establecimientos o puestos fijos” cabría la posibilidad de innovar una figura denominada: “*Inspección de comercios*”, cuya naturaleza consista precisamente en inspeccionar de forma sorpresiva, a los establecimientos o puestos fijos, el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre ellas la verificación de la expedición



de comprobantes fiscales con arreglo a lo dispuesto en el propio Código Fiscal de la Federación y a su vez la debida inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Cabe puntualizar que el objetivo de la presente propuesta es preservar el "factor sorpresa", el cual representa la intención primordial del Fisco. Asimismo se menciona que dicho factor sorpresivo, no es en sí mismo violatorio de los mandamientos de la Constitución, por el contrario, se considera un elemento práctico para verificar si el contribuyente está realmente expidiendo comprobantes fiscales y a su vez si está debidamente inscrito en el R.F.C.; de otra manera resultaría fácil crear una apariencia de contribuyente cumplido al momento de la visita y posteriormente continuar evadiendo sus obligaciones fiscales.

El fin que se persigue, es precisamente conciliar por un lado, la necesidad de la autoridad hacendaria de verificar a través de una inspección el exacto cumplimiento del deber de contribuir con el Estado para el gasto público, y por otro, la preservación de las garantías constitucionales; ya que por condición de igualdad, resulta justo también que la misma autoridad hacendaria cumpla con sus obligaciones constitucionales de ajustarse a los mandamientos supremos ordenados por la Carta Magna a la luz de los preceptos 14 y 16.

Se daría inicio a la diligencia con una orden de inspección por escrito, debidamente cumplimentada a la luz del artículo 16 constitucional, determinando claramente el lugar específico a inspeccionarse, la persona a la que va dirigida y el objeto que se busca así como el limite temporal de realización de la inspección.

Así de esta manera quedaría regulada la figura de la *Inspección* en materia de "verificación de expedición de comprobantes fiscales y presentación de avisos en el R.F.C."; por supuesto que en dicha inspección se llevarían a cabo las facultades de las autoridades Hacendarias de comprobación o fiscalización en materia de comprobantes fiscales y R.F.C., siempre y cuando respeten la orden por escrito, señalando todos los requisitos del 16 constitucional, y por supuesto, otorgando al contribuyente revisado el tiempo considerable para desvirtuar los hechos, imitando la regla general de las Visitas Domiciliaria y Revisiones

de Gabinete, respecto de las cuales se establecen 20 días prorrogables por 15 días más en tratándose de más de un ejercicio fiscal revisado.

Únicamente de esta forma es posible lograr un equilibrio entre los intereses de la autoridad hacendaria y del contribuyente, los cuales por regla general se encuentran en pugna; por un lado, el afán incesante del Fisco de recaudar lo máximo, y por otro lado, las deficientes bases de educación cívica y social de los mexicanos de contribuir con los gastos públicos, ello motivado por el descontento general del pueblo mexicano frente a los abusos de los gobernantes durante décadas.

En otro orden de ideas, respecto a la regulación de los llamados “puestos semifijos en la vía pública”, resultaría inoperante la técnica propuesta en materia de “establecimientos o puestos fijos”, ya que en estos casos la autoridad fiscal tiene la plena seguridad de encontrar al contribuyente inspeccionado en ese mismo establecimiento o puesto fijo; en cambio en tratándose de “puestos semifijos”, dada su naturaleza de ambulante no se tiene la seguridad de encontrarlo en el mismo lugar.

Razón por la cual, es necesario adoptar una postura tajante y rígida con fines de regular y poner freno al comercio informal, sin privar el ejercicio del comercio ni coartar la libertad del trabajo, sino en aras de preservar el bien del orden público. Todo ello regulado bajo un esquema federal de normatividad integral con repercusión fiscal.

Pues bien, dicha normatividad integral supone la coordinación de leyes municipales, ley de mercado, leyes fiscales, incluso una acción federación - municipio para regular los mercados; de esta manera, se involucrarían leyes diversas que en forma conjunta normen las operaciones de comerciantes informales. De esta manera se lograría poner fin a un problema de matiz socio-económico, el cual no puede observarse solamente desde una perspectiva de la ley fiscal, como lo supone el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, sino por el contrario debe ser analizado en base a un sistema de unidad integral. De esta manera se lograría otorgar resguardo a las garantías constitucionales y a su vez se alcanzaría el fin recaudatorio de la autoridad hacendaria.

Quizá tal propuesta suena un tanto utópica, sin embargo tratándose de cuestiones sociales a la luz de una materia fiscal, resulta indispensable en primer lugar, poner freno y solución a la problemática social que de raíz encuentra su sustento en la educación y las costumbres de México; y en segundo lugar alcanzar la solución fiscal, a través de una coordinación en las leyes respectivas lográndose resguardar las garantías prevista en la Constitución y a su vez generándose los resultados provechosos de la autoridad Hacendaria.

Como último punto, cabe señalar que en la mayoría de los casos el legislador realiza adiciones o reformas a las leyes con una visión incompleta de los problemas reales de nuestro país, y únicamente se adhiere a los intereses de la autoridad Hacendaria, con ello pretendiendo un desprecio a los intereses del particular, vulnerando incluso su esfera de garantías individuales, provocándose con todo ello precisamente, un desconcierto en la seguridad jurídica y generándose asimismo los mayores absurdos jurídicos, tal y como se manifiesta en el caso de las visitas rápidas.

Para concluir el presente estudio, a continuación se propone la redacción concreta de los artículos 42 y 49 del ordenamiento fiscal, así como la innovación de un precepto fiscal que prevenga la normatividad de los "establecimientos o puestos semifijos en la vía pública".

Por todo lo expuesto, resulta evidente la intención de derogar la fracción V del artículo 42, razón por la cual se propone una redacción totalmente novedosa que se resume así:

"Art. 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 V).- Practicar la *Inspección de comercios* 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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este ordenamiento legal".

Ahora bien, la redacción del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación también sufriría reformas quedando establecido lo siguiente:

"Art. 49.- Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, la *Inspección de Comercios* para verificar a los *contribuyentes de establecimientos o puestos fijos en la vía pública*, en materia de expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, se realizará conforme a lo siguiente:

I.- Se llevará a cabo en el lugar o lugares señalados expresamente en la *orden de inspección*, debiendo tratarse únicamente del domicilio fiscal del contribuyente, establecimientos o puestos fijos en la vía pública que se encuentren abiertos al público en general, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de expedir comprobantes fiscales o presentación de avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes.

II.- Al llegar al lugar de inspección, el inspector autorizado para practicarla, deberá entregar la orden de inspección al contribuyente o a sus representantes legales. Si no estuvieren presentes ninguno de los dos sujetos mencionados, se faculta al inspector para levantar un "acta provisional", en la que en forma circunstanciada asiente algún hecho relacionado con el objeto de la diligencia, teniendo la obligación de dársela a conocer al día siguiente, al contribuyente o a sus representantes legales (haciendo referencia de tal hecho en el citatorio) y

dándoles la oportunidad de desvirtuar dicha acta, a través del mecanismo contemplado en el presente precepto. El "acta provisional" deberá respetar las formalidades exigidas para los cateos.

El referido citatorio se deberá dejar con la persona que se encuentre como encargada en dicho sitio, para que al día siguiente a una hora determinada se presente el obligado o su representante para recibir la orden de inspección y el acta levantada y atender su inmediato desahogo. De no presentarse en los términos del citatorio, la inspección se llevará a cabo con quien esté en el lugar señalado en la orden de Inspección.

*"Exposición de Motivos":* La intención del precepto anterior, se resume en la idea de hacer subsistir dos elementos difíciles de conciliar: el "factor sorpresa" como un elemento interno de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y las garantías de audiencia y legalidad. De esta manera dicho "factor sorpresa" se debe condicionar al hecho de que se encuentren en el lugar señalado para la inspección, el contribuyente o su representante legal; razón por la cual si tal condición no se cumple, obviamente el factor sorpresa resultaría inoperante, ya que de otra manera se violarían las garantías del inspeccionado.

Por lo tanto, frente a la ausencia de tales sujetos: contribuyente o representante legal, es preciso manejar la figura novedosa del "acta provisional" de la mano del citatorio, como una vía legal y de respeto a la Constitución para entender la diligencia al día siguiente directamente con el interesado.

Es así como se lograría conciliar ambos aspectos, aunque de manera condicionada, pero siempre en apego y respeto a la Ley Fundamental, otorgándole al inspeccionado la oportunidad de entender directamente la diligencia y logrando defender o desvirtuar los hechos que contra él se indiquen, ya que indiscutiblemente el dueño del negocio o su representante legal son las personas más aptas para atender este tipo de diligencias, pues son los responsables del manejo de su negocio, además de conocer sus obligaciones o deberes frente al Fisco.

III.- Al iniciarse la *Inspección de Comercios*, así como al momento de levantarse el "acta provisional" en los términos de la fracción anterior, los inspectores deberán identificarse ante la persona con quien se entiende la diligencia, mostrándole una credencial oficial de la autoridad que la expide, suscrita por el funcionario que la emite y señalando el nombre de la dependencia oficial a la que pertenece, con su nombre, fotografía, cargo de inspector autorizado, firma y fecha. El inspector requerirá al contribuyente verificado que designe dos testigos, de no hacerlo, el propio inspector procederá a nombrarlos asentando tal circunstancia en el acta de inspección, sin que tal circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV.- En toda *Inspección de Comercios* para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de avisos en materia del R.F.C., se deberá levantar *acta de inspección* en la que se hagan constar en forma circunstanciada todos y cada uno de los hechos u omisiones e incluso irregularidades detectadas durante el desahogo de la inspección.

Se deberá circunstanciar en forma expresa, que el inspector solicitó la presencia, en primer lugar del contribuyente, a falta de éste, del representante legal y por último al que esté como encargado del negocio.

*"Exposición de Motivos"*: Sobre el particular, cabe señalar la importancia de que se circunstancie en el acta el hecho de que el inspector solicitase la presencia de tales sujetos, siguiendo un orden de jerarquía; ya que en la práctica, lo más usual es que llegue el inspector autorizado al lugar señalado en la orden y comience el desahogo de la diligencia con la persona que se encuentra atendiendo el negocio, sin ni siquiera cerciorarse de quién se trata.

Razón por la cual, es preciso puntualizar la obligación expresa del inspector de hacer la debida solicitud de los sujetos siguiendo un orden de jerarquía, asentándolo en el acta

en forma circunstanciada y cerciorándose de que efectivamente se trata de ellos, bastando su sola manifestación "bajo protesta de decir verdad".

Cuando en el desarrollo de la Inspección de comercios, se hubiese verificado el incumplimiento de las obligaciones fiscales materia de ésta, por parte del contribuyente, tal evento se consignará en el acta, con el propósito de conceder al inspeccionado un término de 10 días para desvirtuar los hechos u omisiones detectados; de lo contrario, se entenderán consentidos.

V).- Si al cierre del acta de Inspección la persona con quien se entendió la diligencia o sus testigos se niegan a firmar el acta o a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en dicha acta, sin que esto afecte la validez de la misma. Se dará por concluida la Inspección de comercios y la autoridad fiscal procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

VI).- Si se observa que el sujeto inspeccionado no se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la autoridad hacendaria procederá a solicitarle todos los datos necesarios para su inscripción; si manifestare resistencia el contribuyente inspeccionado, la autoridad fiscal bajo su entera discrecionalidad podrá conceder al sujeto la oportunidad de inscribirse él mismo dentro del término de 3 días contados a partir del día de la inspección donde se verificó su omisión. Todo ello sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de tal omisión".

*"Exposición de Motivos"*: La oportunidad concedida al contribuyente en materia del Registro Federal de Contribuyentes, es con la intención de que sea el sujeto obligado quien subsane por sí mismo sus omisiones o errores; no se trata de que la autoridad revise, compruebe y además corrija. Debe entenderse la inspección para efectos del Registro Federal de Contribuyentes como un medio de detectar posibles errores, omisiones o deficiencias por parte de los inspeccionados, para que de esta manera las autoridades fiscales

exijan al contribuyente el debido cumplimiento y apego a las disposiciones del ordenamiento fiscal federal.

En otro aspecto, en materia de inspección de "establecimientos o puestos semifijos en la vía pública", dada su naturaleza y por las razones ya expuestas, resulta necesaria la innovación de un precepto fiscal que determine la siguiente presunción:

"artículo 49 - A) del Código Fiscal de la Federación.-  
Para efectos de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes de *establecimientos o puestos semifijos en la vía pública*, en materia de expedición de comprobantes fiscales y la presentación de avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, dada su naturaleza especial se presumirá como propietario del puesto semifijo en la vía pública, a la persona que se encuentre dando atención a los clientes.

La diligencia se desahogará en los términos del artículo anterior, en aquello que resulte aplicable, tomando como punto de partida dicha presunción.

*"Exposición de Motivos"*: Sin lugar a dudas, la regulación referente a los puestos semifijos merece de la atención de diversas legislaciones, como ya se puntualizó respecto al sistema integrador de normas, ya que se trata de un problema socioeconómico de raíz que ha trascendido durante años en nuestro país.

Sin embargo, para efectos de regularlo desde un punto de vista del Código Fiscal de la Federación, y a la luz de la Inspección de comercios resulta admisible contemplar una presunción que da cabida a la práctica de una de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Resulta cierto que si bien dicha presunción es "iuris tantum", es decir que admite prueba en contrario, también es cierto que es un medio factible para poder entender



este tipo de diligencias con comercios de ambulantes, respecto de los cuales no es posible optar por la figura del citatorio, por su naturaleza de semifijos, pues no se tiene la seguridad de encontrarse al día siguiente en el mismo lugar.

De esta manera, se regula la inspección de los comercios semifijos en la vía pública, con apego al procedimiento del artículo anterior, en el cual se da protección a las garantías constitucionales esenciales, lo cual resulta primordial en un Estado de Derecho como el nuestro.

Por todo lo anterior, se concluye el presente capítulo, precisando que las propuestas manifestadas procuran como finalidad primordial, resguardar el debido respeto a los principios de justicia, libertad e igualdad, con el propósito de frenar y a toda costa evitar un sinnúmero de atropellos que día a día se enfrenta la humanidad, que por regla general afectan arbitrariamente a su persona.

CAPÍTULO V.

“C O N C L U S I O N E S”

*“LA SUPREMA LEY ES LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS  
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,  
NADA QUE VAYA MÁS ALLÁ DE ELLA,  
SERÁ ACEPTADO”.*

Una vez realizado el estudio exhaustivo del tema de las "Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes" a lo largo de cuatro capítulos de investigación, análisis, deducciones, críticas y propuestas; toca en el presente capítulo la integración de los puntos claves y de las afirmaciones trascendentes a manera de resumen de ideas principales, que a continuación se presentan:

**PRIMERA.-** *Procedimiento* es "la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final; expresa la forma como la ley regula las actividades procesales, la forma, el rito a que éstas deben sujetarse".

**SEGUNDA.-** El *Proceso* comprende un "complejo de actos ejecutados con la finalidad de que el órgano jurisdiccional resuelva, con el mayor acopio de datos, si ha lugar a darle satisfacción a una pretensión que puede presentarse como resistida, incierta o discutida, o bien requerida por disposición legal, de la tutela jurisdiccional".

**TERCERA.-** Por lo tanto, "todo Proceso es un Procedimiento", ya que el *Procedimiento* constituye cada una de las fases o etapas en que se desenvuelve progresivamente el proceso; mientras que el *Proceso* implica litigio o composición.

**CUARTA.-** Los *procedimientos administrativos* son la base esencial de la actividad administrativa tributaria.

**QUINTA.-** El *Procedimiento Administrativo Tributario*, se trata de una materia administrativa por naturaleza, y tributaria por calificación.

**SEXTA.-** La *Administración Tributaria* comprende "el conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la Administración Pública, que tienen como objetivo lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios".

**SÉPTIMA.-** La *función de Fiscalización*, propia de los órganos de la Administración Hacendaria, es llevada cabo a través del *Procedimiento de Fiscalización* consistente en "un procedimiento preliminar o de preparación que persigue como fin hacer que el deudor del impuesto esté atento a sus obligaciones y deberes fiscales a efecto de garantizar su cumplimiento en forma voluntaria".

**OCTAVA.-** Las *Visitas Domiciliarias* han sido calificadas como el medio de Fiscalización por excelencia, se les define como "el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas (entendiendo como tales a las autoridades fiscales) en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo".

**NOVENA.-** La práctica de las *Visitas Domiciliarias* encuentra su *fundamento Constitucional* en el artículo 16 de la Carta Magna, consagrando una garantía de legalidad a favor de los gobernados que impide actos de molestia de las autoridades.

**DÉCIMA.-** A través de las disposiciones previstas por la legislación fiscal y la Constitución, se pretende proteger una de las garantías más importantes en la vida de cualquier contribuyente: la *seguridad jurídica*, la cual presupone la existencia de los derechos de libertad e igualdad.

**DÉCIMA PRIMERA.-** Las "*Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales*" nacen a partir del año de 1996 como una facultad específica de las autoridades hacendarias, cuyo objeto consiste en verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes, teniendo un tratamiento diverso a las *Visitas Domiciliarias ordinarias*, ya que se regulan por el procedimiento previsto en el *artículo 49 del Código Fiscal de la Federación* como una forma especial y diferente de realización.

**DÉCIMA SEGUNDA.-** Las llaman algunos críticos fiscalistas, "*Visita Domiciliaria "light" o rápida*", ya que dicha figura novedosa permitió atenuar o suavizar las condiciones exigidas para la práctica común de las diligencias a la luz del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación generándose en contrapartida la violación de garantías Constitucionales.

**DÉCIMA TERCERA.-** Dicha figura de novedad procedimental fue creada con el fin de eliminar la formalidad prevista para las Visitas Domiciliarias ordinarias, consistente en el citatorio para el contribuyente o su representante, y por el contrario lograr el "*factor sorpresa*", señalándose en la *Exposición de Motivos* la intención del legislador de modificar el texto legal con el "único propósito de llevar a cabo de manera más ágil y eficaz las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales".

**DÉCIMA CUARTA.-** En la reciente reforma fiscal (publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 31 de Diciembre de 1998) se adicionó la Visita Domiciliaria consistente en "*verificar el cumplimiento de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes*" con apego al procedimiento prescrito por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación facultándose adicionalmente a las autoridades fiscales para inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

**DÉCIMA QUINTA.-** Dichas Visitas Domiciliarias rápidas se encuentran reguladas en el artículo 42 fracción V del C.F.F. en relación con los artículos 29 y 29-A (en materia de comprobantes fiscales) y con el artículo 49 del mismo ordenamiento legal.

**DÉCIMA SEXTA.-** El precepto 49 del Código Fiscal de la Federación presenta *irregularidades* por desatender la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, aunado al "factor sorpresa" que conlleva la creación de un *estado de indefensión del visitado*, sucediendo que las irregularidades manifiestas en el citado artículo 49 se han llevado a la práctica por los visitadores, generando atropellos a los contribuyentes visitados e incluso vulnerando sus garantías constitucionales.

**DÉCIMA SÉPTIMA.-** En materia de expedición de *comprobantes fiscales*, el Código Fiscal de la Federación se correlaciona con diversas legislaciones: Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor agregado, Resoluciones Misceláneas, Ley del Servicio de Administración Tributaria y Reglamentos.

**DÉCIMA OCTAVA.-** No existe definición legal de comprobante fiscal, ni éste es un concepto jurídico, sin embargo se interpreta a la luz de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* en su artículo 16 fracción I, inciso a) y fracción II.

**DÉCIMA NOVENA.-** Se entiende por *comprobante fiscal*: "aquél documento que constituye un elemento objetivo que acredita que el contribuyente ha obtenido un ingreso por concepto de enajenación de bienes o prestación de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con la salvedad de que pudiera tratarse de un documento distinto a aquel en que conste el contrato".

**VIGÉSIMA.-** En un sistema de Derecho como el nuestro, deben imperar los *principios constitucionales* como pilares rectores traducidos tanto en garantías del gobernado, como en limitaciones a la actuación de las autoridades.

**VIGÉSIMA PRIMERA.-** Las Visitas rápidas vulneran a todas luces las *garantías de Audiencia y Legalidad* consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, lo cual genera un descontento social al verse entorpecida la actividad económica de los contribuyentes, que en su mayoría son comerciantes.

**VIGÉSIMA SEGUNDA.-** La problemática encuentra su origen en *la redacción del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación* - clara evidencia de la mala técnica legislativa - el cual es resultado de una obra del legislador con absoluto desapego al ordenamiento constitucional, lo que provoca que los actos derivados de dicho procedimiento resulten ser prácticas ilegales por parte de los verificadores.

**VIGÉSIMA TERCERA.-** Toda ley que viole la Constitución debe ser *nulificada*, ya que su nulificación es esencial para la preservación de las libertades y derechos del individuo, como garantías de seguridad jurídica esenciales en la vida de cualquier gobernado.

**VIGÉSIMA CUARTA.-** Se debe derogar la Visita rápida, que a todas luces es una práctica inconstitucional, e innovar introduciendo la figura de "*Inspección de Comercios*" con la cual se hace posible subsistir dos elementos difíciles de conciliar: el "factor sorpresa" como un elemento interno de las facultades de fiscalización de las autoridades hacendarias; y las garantías de Audiencia y Legalidad consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

## B I B L I O G R A F Í A

- ACOSTA ROMERO, Miguel, EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, Editorial PORRÚA, MÉXICO, 1995.
- ARMIENTA, Gonzalo, EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO, Editorial PORRÚA, MÉXICO, D.F., 1977.
- ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS, Editorial INDETEC, MÉXICO, 1992.
- BURGOA, Ignacio, LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, Editorial PORRÚA, MÉXICO, 1988.
- CALVO NICOLAU, Enrique, COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL 1996, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1996.
- CALVO NICOLAU, Enrique, COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL 1999, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1999.
- CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1996.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL, Editorial HARLA, MÉXICO, 1993.
- CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARÁCTER FISCAL, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1996.



- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo I, octava edición, MÉXICO, 1995.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial PORRÚA, MÉXICO, 1994.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial PORRÚA, MÉXICO, 1994.
- GARCÍA MULLIN, Roque, DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO, SHCP, Documentación del CIET (Centro Interamericano de Estudios Tributarios - Buenos Aires).
- GÓMEZ DE SILVA, Guildo, BREVE DICCIONARIO ETIMOLÓGICO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, FONDO DE CULTURA ECONÓMICA, tomo único, MÉXICO, 1993.
- H. CÁMARA DE DIPUTADOS LV LEGISLATURA, DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO. MÉXICO A TRAVÉS DE SUS CONSTITUCIONES, Editorial Miguel Angel PORRÚA, Tomo III, MÉXICO, 1994.
- J. GARZA, Servando, LAS GARANTÍAS CONSITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Editorial CVITVRA, T.G. S.A, MÉXICO, 1949.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial ECAFSA, MÉXICO, 1997.
- KAYE J., Dionisio, DERECHO PROCESAL FISCAL, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1991.

- NAVA NEGRETE, Alfonso, DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Editorial PORRÚA, MÉXICO, D.F., 1959.
- OVALLE FAVELA, José, GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL PROCESO, Editorial MC GRAW-HILL, MÉXICO, 1995.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Editorial ESPAÑA-CALPE, tomo II, Vigésima edición, MADRID, 1984.
- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 3a. Época, no.45, MÉXICO, Septiembre 1991.
- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES, primera edición, Tax editores Unidos, MÉXICO, 1997.
- REYES TAYABAS, Jorge, DERECHO CONSTITUCIONAL APLICADO A LA ESPECIALIZACIÓN DEL AMPARO, Editorial THEMIS, MÉXICO, 1996.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Editorial HARLA, MÉXICO, 1986.
- SÁNCHEZ, Mayolo, DERECHO TRIBUTARIO, Editorial CÁRDENAS, EDITORES Y DISTRIBUIDORES, MÉXICO, 1988.

*Servitesis*

OTRA OPCION PARA SU TESIS

**615-18-61**

AV. MEXICO 2210

(CASI ESQUINA CON AMERICAS)