



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO FISCAL

**"ANÁLISIS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES
EN MÉXICO"**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal

Presenta:

M. IZOLDA GARCIA CALDERÓN

Dirigido por:

MTRO. ELISEO MIGUEL SOLANA RAMÍREZ

SINODALES

MTRO. ELISEO MIGUEL SOLANA RAMÍREZ
PRESIDENTE

DR. CESAR AUGUSTO LACHIRA SÁENZ
Secretario

MTRO. EN D. AGUSTÍN ALCOCER ALCOCER
Vocal

DR. SALVADOR VÁZQUEZ VALLEJO
Suplente

MTRO. RIGOBERTO FRANCO CEDILLO
Suplente

MTRO. EN D. AGUSTÍN ALCOCER ALCOCER

Director de la Facultad

DR. SERGIO QUESADA ALDANA

Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Agosto de 2003.

No. Adq. H68170

No. Título _____

Clas. TS

D344.3

G2J6a

EJ. 2

RESUMEN

La presente investigación se desarrolla dentro del marco teórico jurídico, a si como doctrinal de la práctica de la visita domiciliaria para verificar la correcta expedición de los comprobantes fiscales.

En el presente trabajo se puede apreciar las razones que me llevaron a realizarlo siendo como la Autoridad Fiscalizadora, al momento de ejercer sus facultades de comprobación, referente a las visitas domiciliarias para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, llega a imponer sanciones a los Contribuyentes visitados por haber expedido algún comprobante fiscal con el importe total de la operación con número nada mas y no con letra, fundamentando su resolución en el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, precepto que señala que el comprobante fiscal deberá contener la cantidad con número y letra.

Siendo así dicho precepto pretende ir más allá de lo que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación en virtud de que esta disposición de la opción de que loa comprobantes se puedan expedir con número y letra.

Ciertamente es sabido que las disposiciones reglamentarias desde el punto de vista legal y doctrinario solo puedan regular una situación predeterminada en la Ley por el Legislador o explicar su forma de aplicación de la mismas, pero sin que con ello se pretenda ir más allá de la obligación consignada por el mismo legislador en la disposición emitida por este.

En este contexto, debemos entender que todo reglamento es una Norma que complementa y amplía el contenido de una Ley, por lo que jerárquicamente aquél está subordinado a esta y corre la misma suerte; de tal manera que si una Ley es reformada, derogada o abrogada, el Reglamento se verá afectado con las mismas consecuencias, a pesar de que no se hubiese reformado, derogado o abrogado expresamente por otro reglamento ya que este no goza de la autoridad formal de una Ley.

En consecuencia, las diferencias existentes entre la Ley y el Reglamento consisten en su procedimiento de creación y en su jerarquía. Las Leyes por su propia naturaleza no pueden llevar todos los supuestos posibles como por lo que su grado de generalidad y abstracción debe ser amplio y omnicompresivo; los Reglamentos; en contraste tienden a detallar los supuestos previstos en la Ley para la individualización para la aplicación del orden jurídico sea clara y efectiva.

En el desarrollo de la presente Tesis vemos que el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 29 y 29-A del mismo ordenamiento legal, su aplicación en lugar de ser clara y efectiva crea una contradicción, al establecer que los comprobantes fiscales deben contener los requisitos que establecen dichos artículos y el importe consignado con número y letra cuando los artículos 29 y 29-A dan la opción al establecer que el importe total consignado debe ir con número "o" letra causando confusión y desconcierto de los particulares afectados por esta disposición

SUMMARY

Taxpayer engaged in sales or providing services to the general public can issue their evidential documents in accordance with the terms of Article 29-A of the tax code, or in one of the following ways, as long as the charge for the item or service and the added value tax which must be paid for said transaction do not appear separately: I By issuing vouchers containing only the requirements referred to in Sections I, II and III of Article 29-A of the tax Code in which the total amount of the transaction appears in numbers and writing. It must be pointed out that this resolution was in accordance with Section VI of Article 29-A of the tax Code; nevertheless, this section was amended in the law that amends, repeals and adds several tax resolutions to said section, published in the official journal of the federation on December 8, 1994, in the following terms: The vouchers referred to in Article 29 of this Code, in addition to the requirements in it, must contain:

VI. the unit value specified in numbers and the total value specified and in writing, as well as the tax to be charged in accordance with tax resolutions, when applicable.

It can be inferred from above that after the amendment to section VI, Article 29-A of the Tax Code, the resolutions mentioned were no longer in concordance with the requirement of specifying on Tax vouchers the total amount of the transaction in numbers or writing. As a result, and based on the above, the resolution specifying that the total amount of the transaction must be shown in numbers or writing is the one that takes precedence over the one indicating that the amount must be in numbers and in writing.

We therefore propose that Section I of Article 37 be amended so that it is in agreement with Article 29-A, Section VI of the Federation Tax Code.

The above is necessary since Tax authorities, when carrying out their duties in making personal visits to verify compliance with Tax resolutions regarding having issued vouchers with the total of the transaction in numbers only and not in writing as specified in Article 37 of the tax code Regulations which states that Tax vouchers must contain the amount in numbers and in writing.

ÍNDICE

TITULO	1
INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I.	
MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.	
1.- Concepto de cateo	3
1.1.- Concepto de visita domiciliaria	6
1.2.- Diferencias y similitudes entre el cateo y la visita domiciliaria	9
CAPÍTULO II.	
VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	
2.- Verificación por parte de la autoridad hacendaria	17
2.1.- Características de los comprobantes fiscales	18
2.2.- Objeto de las visitas domiciliarias para verificar la expedición comprobantes fiscales	22
2.3.- Generalidades de las vistas domiciliarias para verificar la expedición de Comprobantes fiscales	25
CAPÍTULO III.	
MARCO LEGAL	
3.- Artículo 16 Constitucional	30
3.1.- Acto de autoridad condicionado por las garantías consignadas en la primera parte del artículo 16 Constitucional	34
3.2.- Artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación	37
3.3.- Artículo 49 del Código Fiscal de la Federación	38
CAPÍTULO IV.	
PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	
4.- Entrega de la orden de verificación	41
4.1.- Habilitación de días y horas inhábiles	49
4.2.- Identificación de los visitantes	53
4.3.- Designación de testigos	58
4.4.- Levantamiento del acta	60
CAPÍTULO V.	
CONSECUENCIAS DE LA ORDEN DE VISITA DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	
5.- Formulación de resolución	64
5.1.- Infracción	66
5.2.- Sanción	68
CAPÍTULO VI.	
ANÁLISIS A LAS DISPOSICIONES FISCALES EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES	
6.- Proceso Legislativo	71
6.1.- Análisis del Principio de la Jerarquía de Leyes	73
6.2.- Análisis del los Artículos 29 y 29A del Código Fiscal de la Federación	74
6.3.- Análisis del Artículo 29ª del Código Fiscal de la Federación	81
CONCLUSIÓN	83
BIBLIOGRAFÍA	87

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se desarrolla dentro del marco teórico jurídico, así como doctrinal de la práctica de la visita domiciliaria para verificar la correcta expedición de los comprobantes fiscales.

En el presente trabajo se puede apreciar las razones que me llevaron a realizarlo siendo como la autoridad fiscalizadora, al momento de ejercer sus facultades de comprobación, referente a las visitas domiciliarias para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, llega a imponer sanciones a los contribuyentes visitados, por haber expedido algún comprobante fiscal con el importe total de la operación con número nada más y no con letra, fundamentado su resolución en el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, precepto que señala que el comprobante fiscal deberá contener la cantidad con número y letra.

Siendo así dicho precepto pretende ir más allá de lo que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que ésta disposición da la opción de que los comprobantes se puedan expedir con número o letra.

Ciertamente es sabido que las disposiciones reglamentarias desde el punto de vista legal y doctrinario, sólo pueden regular una situación predeterminada en la ley por el legislador o explicar su forma de aplicación de la misma, pero sin que ello, se pretenda ir más allá de la obligación consignada por el mismo legislador en la disposición emitida por éste, lo que desarrollaré en la presente tesis.

CAPÍTULO PRIMERO

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

1.- Concepto de cateo

1.1.- Concepto de visita domiciliaria

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

1.- CONCEPTO DE CATEO

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

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

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

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

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

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

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

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

Existe una diversidad de doctrina y de autores que se refieren al estudio y conceptualización del cateo y de las visitas domiciliarias, sin embargo, consideramos que es dable sólo ocuparnos de algunas de estas, en razón de que a nuestra forma de ver encierran mejor tal connotación.

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

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

debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”¹

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

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

“ARTÍCULO 35.- Se levantará acta pormenorizada de los resultados del cateo, que suscribirán, además del funcionario que presida la diligencia, su secretario o testigos de asistencia, así como los responsables y ocupantes del lugar cateado, se desean hacerlo; en caso de que éstos no quisieren firmar, se hará constar en el acta. Se levantará inventario de los objetos recogidos, que se conservarán relacionados con la averiguación previa o el proceso. Si el inculcado estuviese presente, se le mostrarán los objetos para que los reconozca y se dejará constancia de lo que desee manifestar.

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

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 16, 2001.

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

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

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

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

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

1.1.- CONCEPTO DE VISITA DOMICILIARIA.

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

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

³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Pág. 626.

⁴ DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Pág. 149.

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

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

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

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano, señala que las visitas domiciliarias, son: “el procedimiento regulado por el Código Fiscal de la Federación, que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio Código Fiscal de la Federación les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”⁶

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

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

⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z, Pág. 3253.

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

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

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

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

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

⁷ URBINA NANDAYAPA, Arturo, El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales, Desde la Orden de Visita.... Hasta los Medios de Defensa, Pág. XIV.

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

Al referirnos en el primer apartado de este capítulo, a que no compartimos la idea de que el contenido del artículo 16 Constitucional en su antepenúltimo párrafo, se preste a confusión alguna al señalar que en la práctica de las visitas domiciliarias se deberán observar las formalidades prescritas para los cateos; es por que creemos que nuestros legisladores sólo pretendieron al señalar aquello, que en la práctica de las mismas, haya una regla u observancia mínima que el Estado satisfaga para que estas se computen legales, previendo así, que las garantías mínimas a las que haremos alusión, sean las del cateo, sin pretender que las dos revistan las mismas características.

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

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

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

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

- a).- Que conste por escrito.
- b).- Exprese el lugar que ha de inspeccionarse.
- c).- La materia de la inspección.
- d).- Se levante una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

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

Luego entonces, no creemos que exista confusión alguna al respecto, pues dicho precepto constitucional es claro al referirse a las visitas domiciliarias, por lo que es de concluirse que las normas sólo deben ser interpretadas en los casos en que su sentido es oscuro, por lo que llevaría a las personas que pretendan interpretar tal norma, a desentrañar su significado haciendo uso de los distintos sistemas de interpretación que la

doctrina ha elaborado, pero no es procedente pretender que deban interpretarse aquellas normas cuyo sentido es absolutamente claro, lo que sucede con el artículo 16 Constitucional.

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

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

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

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

⁸ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 1997. Pág. 301.

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Pág. 176.

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

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

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

Por tal, como se ha dicho, en las visitas domiciliarias, se deben aplicar las reglas de los cateos, señalando el objeto de la visita en forma específica, por que la intención de la norma consiste en proteger el domicilio de los particulares frente a los posibles abusos que se llegaran a cometer por quienes se introdujeran en el mismo. Por tanto, hay analogía entre cateo y visita domiciliaria, pues la regla que obliga a la precisión de los objetos o personas que se buscan en una orden de cateo obedece a la misma protección del domicilio que la norma que obliga a precisar el objeto en una visita domiciliaria de auditoria.

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

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

Del punto número dos, se desprende el elemento origen de ambas figuras jurídicas, siendo así que en tratándose de cateos, la orden respectiva deberá ser emitida por la autoridad judicial, según se infiere del propio artículo 16 Constitucional, mientras que por lo que toca a la visita domiciliaria, el mandamiento lo suscribirá la autoridad

administrativa, que en el caso será la autoridad hacendaria, en lo que se refiere al cercioarmiento de contribuciones, tal como se observa de la lectura del anexo 3.

3.- Busca personas para su detención, o el aseguramiento de objetos relacionados con un delito.	3.- Exige (exhibir, mostrar) los libros y papeles indispensables, para comprobar la sujeción a las leyes tributarias.
---	---

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

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

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

4.- Se pueden asegurar objetos relacionados con un delito, que se conservarán relacionados con la averiguación previa o con el proceso.	4.- Sólo puede asegurarse la contabilidad en casos muy especiales, como; cuando exista peligro de que el visitado se ausente o puede realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y cuando al practicarse la diligencia los auditores descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción,
---	--

	<p>explotación captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva.</p>
--	--

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

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

Otro supuesto que se hace común, es en tratándose de mercancías de procedencia extranjera, caso en el cual al descubrir los auditores tales bienes, se procede a su aseguramiento al no percatarse del cumplimiento de la obligación respectiva.

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

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

Por lo que toca al orden fiscal, las actas de inspección o auditoria fiscal encuadran dentro de un mero acto de trámite procedimental y que en modo alguno pone fin a la vía administrativa, sino que tal como se ha reiterado en múltiples criterios jurisprudenciales, le sirve a la autoridad fiscal para ilustrarla y aportarle todos los datos necesarios para emitir la resolución correspondiente.

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

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

<p>7.- Con base en lo conocido por la autoridad judicial, se hace valer en la averiguación previa o el proceso.</p>	<p>7.- Con base en lo conocido por la autoridad administrativa, se procede a emitir la última acta parcial, en el cual se le dan quince días al contribuyente para que manifieste y desvirtúe lo consignado en las actas por la autoridad. (Salvo cuando se trata de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, caso en el cual se procede directamente a imponer la multa correspondiente).</p>
---	--

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

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

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

CAPÍTULO SEGUNDO

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

2.- Verificación por parte de la autoridad hacendaria.

2.1.- Características de los comprobantes fiscales.

2.2.- Objeto de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

2.3.- Generalidades de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de los comprobantes fiscales.

2.- VERIFICACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.

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

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

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

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

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

2.1.- CARACTERÍSTICAS DE LOS COMPROBANTES FISCALES.

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

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

“ARTÍCULO 29.- Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los

¹ DIEP DIEP, Daniel, Las Mil y Una Defensas del Contribuyente, 1999, Pág. 11.

requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito público que cumplan con los requisitos que el efecto se establezcan, mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

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

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

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

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y su Reglamento. Los equipos y sistemas electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico, deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando que

cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este código. En todo caso, los fabricantes e importadores de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administrativas dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombre y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.”²

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

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

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

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

² Código Fiscal de la Federación 1999 Artículo 29.

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

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

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

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

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código”.⁴

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

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

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

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

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

Cuando las necesidades del contribuyente exijan el uso simultáneo de varias series de comprobantes, se podrán utilizar las que fueren necesarias, debiendo

⁴ Código Fiscal de la Federación 1999, Artículo 29-A.

identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series, de conformidad con el último párrafo del artículo 38 del Reglamento del Código”.⁵

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

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

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

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

⁵ op. cit. supra, nota 2.

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

Si bien en la actualidad no se ha podido precisar una definición exacta acerca de la conceptualización del gasto público, Fraga expresa que debe entenderse “los que se destinan a la satisfacción atribuida al estado de una necesidad colectiva, quedando⁷ por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.

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

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

“ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁸

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

⁷ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 12ª Edición, México, D.F., Porrúa, 1968, Pág. 270.

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 31 fracción IV.

prestaciones pecuniarias correspondientes, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional.”⁹

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

Es menester señalar pues, que bien como lo señala Luis Pazos, “El Estado tiene como objetivo crear un ambiente de paz y seguridad que los aristotélicos llaman bien común, el cual no varía sustancialmente con el tiempo y el lugar, sino que está determinado por la naturaleza inmutable y perenne del ser humano.”¹⁰

Resulta importante hacer énfasis que a lo largo del tiempo, ha existido la carga tributaria para los pueblos, así vemos que en la antigüedad el propio Confucio, señalaba reiteradamente hace 2600 años A.C, que; “sí el príncipe utilizaba las rentas públicas para aumentar su riqueza o poderío, el pueblo imitaría tal ejemplo y daría rienda suelta a sus propias inclinaciones; pero caso contrario sería si las rentas se utilizaran para el bien del pueblo, con lo cual se mostrarían sumisos y se mantendría en orden social.”¹¹

Vemos pues, que el devenir histórico nos muestra que desde tiempos inmemoriales, la humanidad ha tenido que subordinarse a la actividad financiera del Estado, que en términos llanos no es otra que la recaudación de los tributos para un fin determinado como se ha esbozado anteriormente.

⁹ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, Pág. 3 y 4.

¹⁰ PAZOS, Luis, *Los Límites de los Impuestos*, Pág. 113-115 y 118.

¹¹ Cfr. DIEP DIEP, Daniel, *Tendencias Teorías y Políticas Tributarias*, Págs. 42 y 43.

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

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

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

Para efectuar la selección de contribuyentes, la Administración Local de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece rutas de verificación de acuerdo al tipo de giros comerciales que se pretendan verificar, esto, en coordinación con la Subadministración de Comprobantes Fiscales (Máquinas Registradoras).

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

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

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

Lo anterior podría pensarse “ante la disminución de los ingresos de las finanzas surge para el gobierno federal la necesidad de recuperar su nivel de ingresos. Como los medios acostumbrados de allegarse recursos; los prestamos externos y la venta de petróleo, se encuentran casi cerrados, sólo le queda un camino para incrementar el gasto público; el aumento de la recaudación impositiva.”¹²

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

Cuando los adquirentes de los bienes o prestarios de los servicios, no soliciten el comprobante fiscal o no proporcionen la copia de su cédula, las personas obligadas a expedir dichos comprobantes deberán dar uno simplificado si el importe de la operación realizada es mayor de 67 pesos.

En el caso de que la cantidad de la operación realizada sea igual o menor a 67 pesos, no se tiene tal obligación, sólo en el caso de que el público interesado así lo

¹² URBINA NANDAYAPA, Arturo, op.cit., nota 7, capítulo segundo, Pág. XII.

requiere, y que no se cuente en el negocio con máquina registradora de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal.

El procedimiento que regula la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se estableció en el Decreto por el cual se EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS, publicando en el Diario Oficial de la Federación, de 15 de diciembre de 1995, con vigencia a partir del 1º de enero de 1996.

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

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

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

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

En este tiempo, la autoridad puede ya además de verificar la expedición de comprobantes fiscales, verificar “la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes y realizar la diligencia en puestos fijos y semifijos en la vía pública.”¹⁴

Acorde a lo señalado resulta de interés citar las palabras de Arturo Urbina Nandayapa, al precisar que “la evasión fiscal en México ha sido un problema constante al que se enfrentan las autoridades desde el presente siglo o, más aún, desde la formación del México Independiente. En la actualidad la situación es magnífica por la cantidad impresionante de personas que se encuentran dentro de la economía informal, la cual, además de no pagar ningún tipo de contribución, propicia el incremento de actividades delictivas como el robo, contrabando, evasión fiscal, entre otras, cien por ciento delictivas.”¹⁵

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

En este sentido señala el Mag. Rubén Aguirre Pangburn, que “la política tributaria debe en primer término señalar los resultados que se quieran lograr; para después diseñar las normas que puedan impulsar la conducta de los contribuyentes para lograr tales resultados.”¹⁶

¹⁴ Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 1999*, Págs. 300-302.

¹⁵ URBINA NANDAYAPA, Arturo, op.cit. nota 7, capítulo segundo, Pág. XIII.

¹⁶ AGUIRRE PANGBURN, Rubén, *Notas Para una Presentación Sobre Política Tributaria*, Ponencia realizada los días 9 y 10 de octubre de 1998.9.

CAPÍTULO TERCERO

MARCO LEGAL.

3.- Artículo 16 Constitucional.

3.1.- Acto de autoridad condicionado por las garantías consignadas en la primera parte del artículo 16 Constitucional.

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

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

3.- ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe hacer énfasis en este apartado que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, se fusionaron los artículos que tuvieron los mismos números en la Constitución de 1857 y en el Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza.

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

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

ARTÍCULO 16 del Proyecto:

“No podrán librarse órdenes de arresto contra una persona, sino por la autoridad judicial y siempre que se haya presentado acusación en su contra por un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal o alternativa de pecuniaria y corporal, y que esté, además apoyada por declaración bajo protesta de persona digna de fe, o por otros datos que haban probable su responsabilidad, hecha excepción de flagrante delito, en que cualquiera persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

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

En toda orden de cateo se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse, y los objetos que se buscan a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose en el acto de concluir ésta, una acta circunstancial, en presencia de los testigos que intervinieren en ella y que serán cuando menos, dos personas honorables. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía. También podrá la misma autoridad exigir la exhibición de libros y papeles, para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales.”²

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

Referente a la práctica de las visitas domiciliarias que es el tema de nuestra tesis, fue en esa época en la que por primera vez se establecía en una Constitución

² Derechos del pueblo mexicano. *México a través de sus constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional*. Pág. 16-18.

algo semejante, resultando ser algo innovador y completamente necesario para la modernidad.

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

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde o motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, a no ser por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue en pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquiera persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de

policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”³

3.1.- ACTO DE AUTORIDAD CONDICIONADO POR LAS GARANTÍAS CONSIGNADAS EN LA PRIMERA PARTE DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El acto de autoridad que debe supeditarse a tales garantías consiste en una simple molestia, o sea, en una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto, cuyo alcance protector, a través de ese elemento, es mucho más amplio que la tutela que imparte al gobernado el artículo 14 constitucional mediante las garantías de audiencia y de legalidad consagradas en sus párrafos segundo, tercero y cuarto. En efecto, si la garantía de audiencia sólo es operante frente a actos de privación, es decir, respecto a actos de autoridad que importen una merma o menoscabo a la espera de la persona (disminución de la misma) o una impedición para el ejercicio de un derecho, resulta que es ineficaz para condicionar la actividad de las autoridades que no produzcan las aludidas consecuencias.

Los actos de autoridad que necesariamente deben supeditarse a las exigencias que establecen las garantías consagradas en la primera parte del artículo 16 constitucional, son todos los posibles imaginables, pudiendo traducirse específicamente en la parte que nos interesa son los siguientes:

- a) En actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho (actos de molestia en sentido estricto);

³ Ibidem., Pág. 16-48

b) Dichos actos sólo deben sujetarse a las garantías implicadas en la primera parte del artículo 16 constitucional; Conforme al artículo 16 constitucional, el acto de molestia, condicionado por las garantías que dicho precepto contiene afecta a la persona jurídica en caso de que restrinja la capacidad de adquirir derechos y de contraer obligaciones impidiéndole adquirir los derechos que se atribuyan a la personalidad genérica por modo abstracto o que sean inherentes a una determinada categoría general de sujetos.

El “domicilio” del gobernado es uno de sus bienes que en las diversas instituciones jurídicas de distintos pueblos históricamente dados ha merecido la mayor protección.

Es evidente que para que el domicilio de un sujeto pueda reputarse afectable por un acto de molestia en los términos del artículo 16 constitucional, no debe traducirse en el domicilio legal propiamente dicho, que es el lugar donde el individuo debe ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones sino en el domicilio efectivo, o sea, en el sitio donde la persona resida realmente, es decir, donde tenga establecida su casa habitación, en cuyo caso la perturbación necesariamente debe recaer en los bienes u objetos dentro de ella se encuentren.

¿ Pueden considerarse las oficinas de una persona física como domicilio en los términos y para los efectos del artículo 16 constitucional? Si el individuo carece de lugar de residencia definitiva entonces, aplicando el artículo 29 del Código Civil, es obvio que su despacho u oficina deben reputarse como domicilio y, por ende, afectables por un acto de molestia todos los bienes que dentro de éste se hallen.

En este orden de ideas, y dada la denominación de “papeles” a que se refiere el artículo 16 constitucional, se comprende todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico. La razón de ser de la tutela que a dicho elemento imparten las garantías de seguridad jurídica contenidas en el mencionado precepto, estriba en poner a salvo de cualquier acto de molestia,

especialmente de los cateos arbitrarios, la documentación del gobernado y que pueda servir de base a propósitos indeseables para comprometerlo en cualquier sentido. Es por ello que los “papeles” de una persona gozan de un régimen propio de preservación constitucional, al permitirse los cateos sólo en los casos y en los términos consignados por el artículo 16 de la ley suprema.

La garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Ley Suprema, a tal punto, que la garantía de competencia que hemos estudiado queda comprendida dentro de ella. La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

¿Qué se entiende por “causa legal del procedimiento”? Desde luego éste, o sea, el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados pro la autoridad competente, deben no sólo tener una causa o elemento determinado, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley en su aspecto material, esto es, una disposición normativa general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas.

Bajo este contexto, ¿la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales constituye una acto de molestia?

Consideramos que sí en razón de que no obstante dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentra ésta visita, y medie un documento denominado orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales que constituye el mandamiento escrito firmado por autoridad competente, consta por escrito, se encuentre fundado y motivado y expresa el objeto de la visita tal como lo establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que la autoridad revisora se introduzca al domicilio del contribuyente y solicite sus comprobantes para corroborar si cumple con la obligación de expedirlos y si estos reúnen todos los requisitos

fiscales, constituye un acto de molestia, sin dejar a un lado el impacto psicológico con el contribuyente visitado.

Finalmente no basta, por consiguiente con que exista en el Derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente, en el caso concreto sería una resolución por parte de la autoridad fiscal debidamente fundada y motivada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre este aspecto cabe señalar que la regulación de este tipo de visitas domiciliarias, sin lugar a dudas vino para bien a normar todo un procedimiento completamente nuevo que anteriormente se basaba en otros preceptos jurídicos en los que hallaba cabida. Circunstancia esta que hacía confusa este tipo de diligencias al confundirse con las visitas domiciliarias de auditoria, contempladas en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

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

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

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

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

⁴ MARTINEZ MORALES, RAFAEL I, *Derecho Administrativo primer curso*. Pág. 300.

CAPÍTULO CUARTO

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

4.- Entrega de la orden de verificación.

4.1.- Habilitación de días y horas inhábiles.

4.2.- Identificación de los visitadores.

4.3.- Designación de testigos.

4.4.- Levantamiento del acta.

4.- ENTREGA DE LA ORDEN DE VERIFICACIÓN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“ARTÍCULO 49.- Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes, se realizarán conforme a lo siguiente:

II.- Al presentarse los visitadores al lugar en donde debe 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 dichas personas se entenderá la visita de inspección.”¹

¹ Código Fiscal de la Federación 1999, Artículo 49 fracción II.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre este aspecto, cabe destacar lo sustentado por la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver el Juicio de Nulidad No. 59/97, promovido por Ramón Ignacio Nava García, y con el cual, ese órgano de legalidad cambio el criterio que venía sustentando años atrás, y en el que sostuvo medularmente lo siguiente:

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

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

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

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

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

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

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

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

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

Las personas designadas para efectuar la visita lo podrán hacer conjunta o separadamente.”²

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

² *Ibidem*, Artículo 38 y 43.

Es cierto que es criterio generalizado de los tribunales tanto del Poder Judicial Federal como de este Fiscal de la Federación, que tratándose de órdenes de visitas domiciliarias debe precisarse el período o el ejercicio sobre el cual se llevará a cabo el ejercicio de las facultades revisoras de la autoridad fiscal; sin embargo, también es verdad que esta exigencia sólo debe satisfacerse cuando se trate de verificar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes que deben cumplirse en períodos determinados.

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

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

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

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

4.1.- HABILITACIÓN DE DÍAS Y HORAS INHÁBILES.

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

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

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

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

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

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

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

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

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y hora hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.”³

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

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

³ Ibidem, Artículo 13.

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

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

Más aún, tenemos que no debe perderse de vista que el tema que estamos abordando se trata de visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, cuyos efectos y desarrollo de la misma es espontáneo, desarrollándose el mismo día en que se notifica la orden, razón por la cual resulta a todas luces innecesario que si los contribuyentes realizan actividades por las que deban pagar contribuciones en días y horas inhábiles, se le tenga que notificar el oficio que habilita tales días y horas inhábiles, valga la redundancia en días y horas hábiles, puesto que se trastocaría el sentido y el fin de la misma diligencia, ya que los causantes obviamente que de conocer de antemano que la autoridad fiscal está ejerciendo sus facultades de comprobación, corregiría su situación respecto a la expedición de dichos comprobantes fiscales.

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

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

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

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

de ahí, que no sea válido pretender establecer un impedimento que la norma jurídica no contiene.

En tal tesitura, es de señalar que no basta con la existencia del oficio de habilitación de horas inhábiles, para que la actuación de la autoridad administrativa se realice en ese período, sin que pueda inferirse del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, que sea necesario notificar con antelación y específicamente en hora hábil, el oficio de la habilitación de horas, pues se llegaría al absurdo de limitar el desempeño de la actividad fiscal a un período disminuido de tiempo, lo cual no está consignado en precepto jurídico alguno.

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

Tratándose de actividades que se desarrollan esencialmente en horas inhábiles, como los centros nocturnos o la corroboración del personal que trabaja en un establecimiento que opera de noche, también pueden autorizarse horas para efectos de notificación.”⁴

4.2.- IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES.

La realización de una visita domiciliaria, como cualquier acto que efectúa la autoridad en la esfera del gobernado, se encuentra sujeta a una serie de formalidades que regula su práctica. En la especie, analizaremos los aspectos más importantes para que la autoridad tributaria lleve a cabo un correcto inicio de la visita, concretándose a la debida identificación del auditor o visitador, utilizando como punto de partida el señalamiento de que la correcta identificación del funcionario público impositivo, constituye una de las formalidades esenciales que señala el artículo 16 de la Constitución

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

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

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

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

“ARTÍCULO 49.- Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, se realizarán conforme a lo siguiente:

III.- Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados a los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designaran, haciendo constar

⁴ MARGÁIN M., Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimad*, Pág. 40.

esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”⁵

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

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

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

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

⁵ Ibídem, Artículo 49 fracción III.

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

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

Al respecto, cabe mencionar que fueron los ingleses quienes desarrollaron la idea fundamental del concepto de la inviolabilidad del domicilio, que hoy en día podemos ver en los conocidos aforismos “la casa de cada hombre es su castillo”, y “la autoridad del rey se detiene ante la puerta del más humilde labriego inglés”.⁶

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

Así pues, el término domicilio plasmado en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “representa un trasunto histórico del afán de proteger

⁶ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, *Op.cit.*, pág 5.

⁷ BURGOS ORIHUELA, Ignacio, *Op.cit.*, capítulo segundo, Pág. 587

lo que se ha considerado como lo más sagrado e inviolable de la persona: su propio hogar”.⁸

Dejando en claro lo anterior, como lo es la justificación de la identificación de los visitantes, cabe mencionar el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia No. 6/89, cuyo rubro reza: **(ver anexo 7)**.

Asimismo cabe destacar la Jurisprudencia sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver los juicios de nulidad No. 100(14)207/90/26/91 y 100(14)131/93/9853/93, misma que a la letra dice: **(ver anexo 8)**.

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

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

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

⁸ *Ibidem.*, Pág. 589.

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

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

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

4.3.- DESIGNACIÓN DE TESTIGOS

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

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

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

Al efecto resulta procedente transcribir el numeral de cuenta:

“ARTÍCULO 49.- Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, se realizarán conforme a lo siguiente:

III.- Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se atiende la diligencia, **requiriéndola para que designe dos testigos**; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”⁹

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

Sobre este punto, resulta necesario transcribir el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el

⁹ *Ibíd.*, nota 3.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917 – 1975, sexta parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 58, página 102, cuyo epígrafe señala: **(ver anexo 9)**.

Sirve como corolario a lo anterior, el argumento de los maestros Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Valencia, al señalar que; “la sola presencia de los testigos en la diligencia de comprobación domiciliaria es garantía de libertad individual e instrumento de su defensa de la democracia; idea que encuentra su fundamento en la forma republicana de gobierno, que implica en concepto de la soberanía del pueblo como fuente originaria de donde emanan los poderes del Estado.

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

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

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

4.4.- LEVANTAMIENTO DEL ACTA

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

¹⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEGO, Graciela, *Op.cit.*, capítulo tercero, págs. 162 y 163.

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

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

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

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

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

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

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

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

Para el Lic. Rigoberto Reyes Altamirano, en su obra, *Diccionario de Términos Fiscales*, las actas de visita domiciliaria, “son los documentos donde se hacen constar los hechos ocurridos durante y como motivo de la visita domiciliaria.”¹¹

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

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

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

Argumento este sustentado por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista de ese Tribunal, Tercera Época, Año V, No. 57, septiembre 1992, pág. 27, que dispone: **(ver anexo 10)**.

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

¹¹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, Pág. 40.

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

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

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

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

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

CAPÍTULO QUINTO

**CONSECUENCIAS DE LA ORDEN DE VISTA DE VERIFICACIÓN DE
COMPROBANTES FISCALES.**

5.- Formulación de Resolución.

5.1.- Infracción.

5.2.- Sanción.

5.- FORMULACIÓN DE RESOLUCIÓN.

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

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

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

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

Al respecto cabe mencionar, que contrario a lo que acontece en tratándose de órdenes de visita domiciliaria de auditoria, en el caso a estudio el contribuyente no

cuenta con plazo alguno para poder desvirtuar la irregularidad consignada por la autoridad, sino que esta procede inmediatamente a la determinación del crédito fiscal.

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

Lo anterior en virtud de que esta garantía de audiencia nunca es previa, sino que esta se cumple en la medida en que es emitida la resolución y se notifica al particular concediéndole un término de 45 días para que en ejercicio de dicha garantía promueva medio de defensa alguno de los contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

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

5.1.- INFRACCIÓN

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

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

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

I.- No llevar contabilidad.

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

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

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

V.- Derogada.

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

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

VIII.- Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

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

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

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

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

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

XIV.- No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.”¹

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

¹ Código Fiscal de la Federación, Artículo 83.

Resulta relevante establecer que la infracción ha sido definida como “toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario.”² Ello toda vez que la conducta del particular conlleva al ser contraria a derecho a impedir al Fisco Federal el cumplimiento de su mandato que le fue conferido por ministerio de ley, como lo es el gasto público.

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

5.2.- SANCIÓN

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

En este orden de ideas, como bien lo dice Eduardo García Maynez, la sanción es “una forma sui géneris de manifestación de las consecuencias de derecho.”³

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

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

² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Op.cit.supra*, nota 5, capítulo primero, Pág. 171.

³ GARCIA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Pág. 295.

Sobre este aspecto, Rafael de Pina Vara, señala a la multa como la “sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentre autorizada para imponerla.”⁴

O bien, “puede definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han incumplido las leyes fiscales.”⁵

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

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

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

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

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

Vistos ya los tópicos que anteceden, resulta de primordial interés resaltar la idea de que la tributación, tiene desde nuestro particular punto de vista un inocultable

⁴ DE PINA VARA, Rafael, *Op. cit.*, nota 4, capítulo segundo, Pág. 374.

⁵ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Op. cit.*, nota 8, capítulo segundo. Pág. 375.

origen coercitivo, pues a lo que realmente atiende es a hacerse de los medios para satisfacer las necesidades del Estado, que aún sin aplicar de facto el poder coercitivo, las normas específicas prevén la circunstancia para evitar de gran modo la falta del pago oportuno de los impuestos.

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

En este sentido es concebido por Urbina Nandayapa, al decir que “La naturaleza jurídica de la multa es una sanción que castiga al infractor por una determinada conducta. En materia fiscal, dicha conducta es la de no realizar el pago en tiempo y forma; ...”⁶

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

En síntesis, a efecto de concretizar en cuanto al tipo de diligencia de la cual se ha hablado, debe decirse que bien como lo señala el maestro Daniel Diep Diep, este tipo de actos, “Se trata del más simple de los procedimientos: entregar una orden de verificación al visitado, identificarse los visitadores, requerir la designación de testigos, levantar una sola acta circunstanciada, concederle validez en el caso de negatividad a firmarla o recibirla y producir la resolución que corresponda, pero esto último, sólo cuando se haya detectado incumplimiento de las referidas obligaciones fiscales de expedir comprobantes o de presentar solicitudes y avisos.”⁷

⁶ URBINA NANDAYAPA, Arturo, *Op.cit.supra.*, nota 7, capítulo segundo, Pág. 98.

⁷ DIEP DIEP, Daniel, *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*, Pág 239.

CAPÍTULO SEXTO

ANÁLISIS A LAS DISPOSICIONES FISCALES EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES

6.- Proceso Legislativo

6.1.- Análisis del Principio de la Jerarquía de Leyes.

6.2.- Análisis de los artículos 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación.

6.3.- Análisis del artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

6.4.- Análisis de otras disposiciones fiscales referente a la obligación de expedir comprobantes fiscales.

6.- PROCESO LEGISLATIVO

La formación de las leyes es facultad del congreso de la unión, con las formalidades que prescribe la Constitución; ésta establece tres elementos en el proceso de formación: a) La iniciativa de ley; b) su discusión y aprobación; c) su promulgación.

A) La iniciativa de Ley.

El artículo 71 constitucional autoriza iniciar el procedimiento legislativo al presidente de la República, a los diputados y senadores, que componen el Congreso de la Unión y a las legislaturas de los estados. En materia tributaria la Cámara de Origen siempre va a ser la Cámara de Diputados. (Artículos 72, inciso h de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).

1.- La iniciativa presidencial. El presidente de la república inicia el procedimiento de formación de ley enviando a la cámara de origen el proyecto correspondiente. Esta iniciativa se turna inmediatamente a la comisión que deba dictaminarla, de acuerdo con el tema que trata el proyecto.

2.- La iniciativa de los legisladores federales. Los diputados y senadores en forma individual o a través de sus grupos parlamentarios, pueden presentar la iniciativa directamente ante la Cámara a la que pertenezcan sin que se requiera el examen por parte de las comisiones de trabajo a las que corresponde el tema.

3.- La iniciativa de órganos legislativos. Las legislaturas de los estados podrán presentar ante una de las Cámaras federales un decreto aprobado por sus integrantes debiéndose turnar a la comisión que corresponda.

b) Discusión y Aprobación

Todo proyecto de ley o decreto cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras puede ser presentada ante cualquiera de las dos, pero siempre deberá discutirse sucesivamente en ambas. Se denomina cámara de origen a la receptora del proyecto en primera instancia; la otra se llama revisora.

Aprobado el proyecto por las dos Cámaras se remitirá al Poder Ejecutivo. Si el proyecto fuere desechado por la Cámara que lo discuta en último lugar, volverá a la que lo aprobó; será necesario que ésta lo apruebe por segunda vez, por mayoría absoluta de sus miembros presentes, para que regrese a la Cámara que lo haya desechado y sea discutido nuevamente por ella. Si en virtud de esta última discusión el proyecto es también aprobado por la mayoría antes dicha, parará al Ejecutivo; en caso contrario, se tendrá por reprobado definitivamente y no podrá volver a discutirse en el mismo periodo de sesiones.

c) Promulgación

Al pasar un proyecto aprobado por las Cámaras al Ejecutivo, éste podrá formular observaciones dentro de diez días útiles, esto para el efecto de que el Congreso discuta nuevamente el proyecto y pueda confirmar su aprobación por las dos terceras partes del número total de miembros de cada Cámara (Derecho de veto).

Todo proyecto de ley aprobado por las Cámaras y no objetado por el Ejecutivo o ratificado por el Congreso debe ser *promulgado*.

La intervención del Ejecutivo en la formación de las leyes tiene tres fases independientes, con fines y efectos diversos: a) *sanción*, para la aprobación de la ley por el Ejecutivo; b) *promulgación*, para el reconocimiento formal por éste de que la ley ha sido aprobada conforme a derecho y debe ser obedecida; c) *publicación*, para el efecto de

hacer posible el conocimiento de la ley, por los medios establecidos para ello (Diario Oficial de la Federación).

6.1.- ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LA JERARQUÍA DE LEYES

Los preceptos que pertenece a un sistema jurídico pueden ser del mismo o de diverso rango, es decir, hay entre ellos una relación de coordinación o de supra a subordinación. El orden jerárquico normativo de cada sistema de derecho se compone de los siguientes grados:

- 1- Normas constitucionales.
- 2- Normas ordinarias.
- 3- Normas reglamentarias.

La Constitución es la ley suprema de un Estado, contiene las disposiciones sobre la organización fundamental de este y de la determinación y facultades de sus órganos de mayor importancia. En el orden jurídico de México la supremacía de la Constitución se encuentra consagrada expresamente en el artículo 133.

Las leyes ordinarias (leyes federales y locales), representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales. De manera análoga, las reglamentarias están condicionadas por las ordinarias.

Las leyes federales son las dictadas por la Unión; las expide el Poder legislativo federal y son de observancia en toda la República. Estas no pueden ser violadas ni desconocidas por las autoridades locales. Las diversas especies de estas leyes

son los tratados, las leyes reglamentarias u orgánicas de la Constitución y las leyes federales ordinarias.

Los tratados son celebrados por el Presidente de la República, con las naciones extranjeras para sujetar a ellos las relaciones internacionales, y aprobados por el Congreso.

Las leyes reglamentarias u orgánicas de la Constitución tienen por objeto la aplicación de las disposiciones constitucionales determinando la forma de ésta, creando los órganos especiales para la misma, cuando sea necesario, y definiendo los casos en que tales disposiciones deban observarse. Todas las demás leyes expedidas para la República por el Poder Legislativo de la Unión, dentro de sus atribuciones son de carácter ordinario, y como las demás federales son de observancia en todo el país.

Las leyes locales son expedidas por los gobiernos de los Estados y el Federal en materia de interés particular de sus entidades territoriales.

El reglamento es una ley, aunque no sea dado por el Poder Legislativo. Es un atributo fundamental de la autoridad administrativa, siendo su objetivo la ejecución de las leyes del Congreso, tomando dentro de sus facultades las medidas que para ello sean necesarias (artículo 89, fracción I de la Constitución). Estos, aunque provenientes del Poder ejecutivo, tienen todos los caracteres de la ley.

6.2 ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 29 A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 29 del Código de la Federación establece los aspectos generales respecto de la expedición de comprobantes, mismo que a la letra menciona:

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

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere éste párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

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

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

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

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedirlos comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y su Reglamento. Los

equipos y sistemas electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados, Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de éste Código. En todo caso, los fabricantes e importadores de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administradoras dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese período y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.

Es necesario precisar que para efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código Fiscal, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, deberán ser impresos por las personas autorizadas por el SAT.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del código, dichos comprobantes deberán contener impreso lo siguiente:

La cédula de identificación fiscal reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200dpi. 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 menos de 3 puntos.

La fecha de impresión:

Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del Código, deberán contener impresos los requisitos establecidos en los rubros A, B y C del párrafo anterior, así como el número de folio.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías tratándose de ventas de primera mano (Resolución Miscelánea para el 2000, Regla 2.4.1).

Ahora bien para efectos del artículo 29, tercer párrafo del Código, la obligación de cerciorarse de que los datos de la persona que expide un comprobante fiscal, se tendrá por cumplida cuando el pago que ampare dicho comprobante se realice con cheque nominativo para abono en cuenta de la persona que extienda el comprobante, siempre que el librador conserve copia fotostática del mismo.

Asimismo, se tendrá por cumplida la obligación a que se refiere el párrafo anterior, cuando el comprobante de que se trate haya sido impreso en un establecimiento autorizado por el SAT y en el mismo aparezca impresa la cédula de identificación de la persona que lo expide. (regla 2.4.9)

Ahora bien por lo que respecta al cuarto párrafo del artículo en comento, la obligación de cerciorarse de que los datos de la persona a cuyo favor se expido un comprobante fiscal, se tendrá por cumplida cuando se conserve copia de la cédula de

identificación fiscal de la persona a cuyo favor se expida. Tratándose de la prestación de servicios en restaurantes, esta obligación se tendrá por satisfecha cuando en anverso del comprobante que conserve el establecimiento, se anote el número de folio de la cédula de identificación fiscal proporcionada por el cliente. (Resolución Miscelánea para el 2000, Regla 2.4.10).

Ahora bien, por lo que respecta al quinto párrafo del citado artículo, 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.

Cuando el interesado no solicite el comprobante a que se refiere en 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 67 pesos.

Si dicho importe es igual o menor a 67 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.

Tratándose de espectáculos públicos, se estará obligado a expedir comprobante simplificado independientemente del importe de la operación. Para efectos de esta regla, no se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurante, cabarets, salones de fiesta o baile y centros nocturnos.

Tratándose de los contribuyentes que como comprobantes simplificados expidan tiras de auditoría de las máquinas que utilicen para registrar sus ventas, en las que se distingan las mercancías en diferentes clases y que deban expedir los comprobantes a que se refiere el artículo 29-A del código, tendrán por cumplido el

requisito de anotar en ellos los datos referente a la cantidad y clase de la mercancía que amparen, así como el valor unitario, siempre que se anexe al comprobante la tira de auditoria de dichas máquinas y en el comprobante fiscal que el efecto se expida, se anote el número de operaciones y fechas de la misma aparezca en la tira.

ARTÍCULO 29 A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir los siguientes:

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

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

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

VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impreso autorizado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Para efectos del artículo 29-A fracción VII y penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

La vigencia de dos años será aplicable únicamente a personas morales que no tributen conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a personas físicas con actividad empresarial, excepto aquéllas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas ganaderas y silvícolas.

La numeración de los comprobantes continuara siendo consecutiva, considerando inclusive los comprobantes cancelados al término de su vigencia.

Se podrá optar por considerar únicamente el mes y año, como fecha de impresión sin incluir el día en el entendido de que el plazo de vigencia se calculará a partir del primer día del mes que se imprima en el comprobante.

6.3. ARTÍCULO 37 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.

Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presenten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29 A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

- I. Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refieren la fracciones I, II y III del artículo 29 A del Código y que señalen además el importe total de la operación consignado en número y letra.

- II. Expedir comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoria de sus máquinas registradoras, en la que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:
 - a. Los registros de auditoria de las máquinas registradoras deberán contener el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisando y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

- b. Se deberán formular facturas globales diarias con base en los resúmenes de los registros de auditoría, separando el monto del impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente; dichas facturas también deberán ser firmadas por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.

Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal deberán expedir los comprobantes que emitan dichas máquinas con los requisitos señalados por el artículo 29 B, fracción III de este Reglamento, excepto cuando exista imposibilidad de utilización de la única máquina del establecimiento de que se trate, caso en que podrán expedir comprobantes en las formas a que este artículo se refiere, siempre que se consignen todos los datos de los comprobantes que emitan dichas máquinas salvo los relativos a registro y logotipo fiscal. En los casos señalados en el párrafo siguiente, dichos contribuyentes deberán anotar en el comprobante que le sea solicitado, además de los datos previstos por el artículo 29 A del Código, el número de registro de la máquina y el número consecutivo del comprobante que emitió al registrar la operación de que se trate.

No obstante lo dispuesto en este artículo, los contribuyentes estarán obligados a expedir comprobantes en los términos del artículo 29 A del Código, cuando así le sea solicitado expresamente por el interesado.

CONCLUSIONES

En primer lugar es necesario precisar que el artículo 37, fracción I del Reglamento del Código, señala:

Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

- I. Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refiere las Fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código y que señalen además el importe total de la operación consignado en número y letra.

Cabe hacer hincapié que disposición anterior se encontraba en concordancia con lo establecido por la fracción VI, del artículo 29-A del Código, sin embargo, mediante la Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994, dicha fracción fue reformada quedando en los siguientes términos:

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

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

De lo anterior se infiere que con la reforma a la fracción VI, del artículo 29-A del Código, la citadas disposiciones dejaron de estar en concordancia respecto al requisito de señalar en los comprobantes fiscales el importe total de la operación en número o letra, por lo que en este caso, y en virtud de los antecedentes señalados, la disposición que establece que el importe total de la operación deberá ser consignada con número o letra es la que debe prevalecer sobre la que indica que el importe deberá ser consignado con número y letra.

Por lo tanto, en suscrito propone que el artículo 37 en su fracción primera se reforme para el efecto de que este en concordancia con lo que estatuye el artículo 29-A fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Dado que la autoridad fiscalizadora, al momento de ejercer sus facultades de comprobación, referente a las visitas domiciliarias para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, llega a imponer sanciones a los contribuyentes visitados, por haber expedido algún comprobante fiscal con el importe total de la operación con número nada más y no con letra, fundamentado su resolución en el artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, precepto que señala que el comprobante fiscal deberá contener la cantidad con número y letra.

Por lo que en opinión del suscrito dicho precepto va más allá de lo que señala el artículo 29-A del código Fiscal de la Federación, en virtud de que dicho precepto da la opción de que los comprobantes fiscales se pueda expedir con número o letra.

Nótese que el artículo 29-A contiene una “” que es disyuntiva u optativa es decir que el importe total se puede consignar con número o letra, por lo que no es correcto aplicar una disposición reglamentaria, que va más allá de lo dispuesto en el propio Código, que es un ordenamiento jerárquicamente superior al que no puede supeditar con el contenido del Reglamento.

Ciertamente es de explorado derecho que las disposiciones reglamentarias desde el punto de vista legal y doctrinario, sólo pueden regular una situación predeterminada en la ley por el legislador o explicar su forma de aplicación de la misma, pero sin que ello, se pretenda ir más allá de la obligación consignada por el legislador en la disposición legal emitida por éste, esto significa, que no puede el legislador establecer una opción que pueda ser adoptada por el contribuyente en la ley y posteriormente, aún estando vigente esa disposición, en un ordenamiento reglamentario, vaya más allá de lo dispuesto por la propia norma legal supradicha.

Así las cosas, considero que debe prevalecer lo establecido por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, al ser una norma de mayor jerarquía, por lo tanto, propongo que se reforme el artículo 37 fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Para que quede de la siguiente manera:

Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presenten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contrapresentación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

1. Expedir comprobantes cuyo único contenido serán los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código y que señalen además el importe total de la operación consignado en número o letra.

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

BIBLIOGRAFÍA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

REVISTAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal del Estado Libre y Soberano de Guerrero.

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

Código de Comercio.

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

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

CONSULTA ELECTRÓNICA

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