



# La Necesidad de Incorporar las Garantías del Contribuyente al Artículo 16 Constitucional

Not. Lorenzo Bailón Cabrera

Estimo que el punto neurálgico de la relación entre el fisco y el contribuyente, lo constituye, por un lado, la necesidad que tiene el estado de allegarse de mayores recursos para hacer frente a las cada día mayores necesidades sociales por satisfacer, para lo cual, debe constatar que todos los que realicen actos sujetos a un gravamen fiscal, lo hagan en las condiciones, bases gravables y plazos que se establezcan en la legislación, frente a la premisa, creo, aún más importante que la anterior, en el sentido de que el gobernado contribuyente debe quedar suficientemente salvaguardado en sus garantías individuales.

Igualmente, traigo a mi mente aquellos comentarios expresados en noticieros, en el sentido de que en México existe un segmento muy pequeño de la población constituido por quienes realizan actividades productivas que se encuentran inscritos en el padrón fiscal, y que porcentualmente, son con mucho, menos de los que se presentan en los países europeos y sudamericanos.

Igualmente debemos considerar que en el siglo XXI, el manejo de la información alcanzará niveles insospechados, por ende, con el auxilio de la informática, la autoridad fiscal tendrá a su alcance, la mejor forma de fiscalizar al contribuyente.

Adicionalmente, dentro de la globa-

lización se propugna “la Economía de Mercado”, en donde se parte de la premisa fundamental: *la libertad individual*.

En nuestro país, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su incesante búsqueda de cerrar los caminos a la elusión fiscal, cada año formula sendos anteproyectos de reformas a la legislación de la materia, independientemente de las resoluciones, misceláneas, criterios, etcétera, lo cual también se convierte en un factor importante de inseguridad jurídica para el causante.

En otro orden de ideas, cuando en México se dio paso al Sistema de Administración Tributaria se dijo que con ello se lograría institucionalizar el servicio civil de carrera en este sector de la Administración Pública y, por ende, una mejor capacitación, lo que requeriría de una mayor remuneración para así lograr la profesionalización de los servidores públicos de esta dependencia.

Destaco la importancia *del principio de legalidad de la administración*, conforme al cual, la autoridad sólo puede hacer lo que limitativamente le faculta la norma, en tanto que el particular, haciendo uso de su libertad podrá hacer todo lo que no está prohibido y aún lo que está proscrito, siempre y cuando se someta a las consecuencias, de donde resulta que la autoridad, en todo caso, deberá siempre fundar y motivar sus determi-

naciones; esto lo podemos representar mentalmente de la siguiente manera: *la autoridad deberá tener, sí, la fuerza del ferrocarril, pero sólo podrá transitar por sus vías, en cambio, el gobernado debe tener la libertad de un navegante.*

## Capítulo I

### Marco Legal de las Visitas de Auditoría

Para su práctica, las autoridades fiscales, sin perjuicio de respetar en todo momento las garantías individuales y los derechos humanos de los visitados, así como la demás normatividad, deberán ceñir su actuación a los siguientes preceptos:

**a)** Artículo 16 y 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**b)** Artículos 18 y 31 fracciones XI, XII y XV de Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

**c)** Artículo 7 fracciones I, II, y IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

**d)** Artículo 41, apartado "B" fracciones IV, VI, XII y XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

**e)** Artículos 10, 13, 38, 42 fracción III, 42-A 43, 44, 46, 46-A, 47, 48 y 49 del Código Fiscal de la Federación.

**f)** Artículos 23 fracción VIII y 39 del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

Requisitos que deben observarse en las ordenes de visita domiciliaria

Para cumplir a cabalidad con la normatividad señalada con anterioridad, la autoridad fiscal deberá observar lo siguiente:

**I.** Que conste por escrito, lo anterior, en estricto acatamiento al artículo 16 Constitucional, en virtud de que al constituir un acto de molestia para el particular, es decir, una intromisión en el ámbito privado del gobernado, es menester que el ciudadano mantenga una constatación documental del acto de la autoridad, lo que además le concederá al gobernado la facultad de analizar con exactitud el objetivo y alcance de la visita, tanto más que en el supuesto jamás admitido de existir la posibilidad de que las instrucciones fuesen verbales, existiría un grave problema de inseguridad jurídica por falta de certidumbre de su autenticidad, destacándose que en el capítulo dedicado a la génesis histórica del artículo 16 Constitucional, se advirtió que esta situación fue lo que motivó al General Ignacio Zaragoza para girar instrucciones por escrito -para el efecto de que aún cuando muchos de sus subalternos interpretaban como valor supremo, la salvaguarda del interés nacional, el de evitar la insurrección, y por tanto, realizaban cateos, buscando armas- ya que este ilustre mexicano consideró que debería de prevalecer el respeto a la integridad del domicilio.

**II.** Que se identifique la autoridad emisora, lo cual resulta de capital importancia, ya que como se expresó en el seno del Constituyente del 17, no basta que se trate de una autoridad para que alcance su validez, sino que se requiere la existencia de un precepto o un acuerdo delegatorio de facultades que la autorice expresamente para decretar la visita, y así el contribuyente pueda validamente corroborar la legitimidad de la autoridad.

**III.** Fundamentación, conforme a lo anterior, la autoridad deberá consignar precisamente en la orden de visita todos los preceptos legales, conforme a los cuales deberá practicarse la visita al gobernado, lo cual constituye el primer apartado del principio de legalidad de la administración.

**IV.** La motivación, segunda parte del aludido principio, consiste en señalar las razones individuales, conforme a las cuales la norma genérica, resultará aplicable al caso concreto, así las cosas, la autoridad deberá señalar todos los pormenores aplicables.

En apoyo a lo señalado en el punto anterior y en este, resulta interesante la siguiente tesis de jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en *Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes 1971-1973. Actualización Administrativa Tomo III*, página 269, misma que a continuación se transcribe:

3196 FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.- Para que una autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.

**V.** Expresar el nombre del destinatario de la orden, esto es, la individualización de la persona física o jurídica a quien se dirige la misma.

**VI.** Expresar el o los lugares físicos

que deban inspeccionarse.

**VII.** El objeto de la visita, esto es, señalar la amplitud a que se circunscribirá la revisión, y por ello, se deberá señalar, entre otros, el periodo a revisar así como la lista de las contribuciones que serán materia de la misma.

Sobre esta materia resultan aplicables la siguientes tesis:

a) La publicada en la página 333 del Tomo VI, diciembre de 1997, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, en donde es visible la tesis 2a./J. 59/97, emitida por la Segunda Sala de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.” (Tesis 183, Página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y “órdenes DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.” (tesis 509, Página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que

se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita..... Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente

propriadamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

b) La sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, consultable en la página 669, Tomo VI, diciembre de 1997, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, signada como tesis I.3o.A. J/11, la cual reza como sigue:

**ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA.** La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoría, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma.

Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica; amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

**VIII.** Señalar el nombre de las personas que fungirán como visitadores.

**IX.** Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente que dispuso la visita, la cual debe constar precisamente en la orden, sin que sea factible que el mismo aparezca o se encuentre en algún otro documento, ni mucho menos que se contenga una firma facsimilar o la simple expresión de la fórmula P.A. (por ausencia o por autorización), destacándose que solamente en el supuesto de existir alguna ausencia, podrá un funcionario debidamente autorizado firmar a su nombre, pero se deberá hacer mención expresa de esta circunstancia, así como del fundamento legal para ello.

### *Temporalidad para la práctica de las diligencias*

Conforme a los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación, estas diligencias podrán ser practicadas con excepción de los días sábados y domingos, así como los días decretados como feriados, y que para estos efectos son: 1° de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1° y 5 de mayo, 16 de septiembre, 20 de noviembre, el 1° de diciembre de cada seis años cuando ocurra el cambio de titular del Poder Ejecutivo Federal, y

el 25 de diciembre, así como durante los períodos para los cuales, las autoridades fiscales federales, dispongan que tengan verificativo las vacaciones generales.

Específicamente el horario correrá de las 7:30 a las 18:00 horas, en el concepto de que no se afectará la validez, cuando iniciada la visita dentro de la temporalidad antes indicada, se prolongue más allá de ese horario.

Tratándose de la verificación de bienes y mercancías en transporte, así como para el procedimiento administrativo de ejecución, notificaciones y embargos precautorios, así como el aseguramiento de la contabilidad o bienes, se podrá habilitar cualquier día y hora.

### *Inicio de la visita domiciliaria*

Una vez que los visitadores designados se han constituido debidamente en el domicilio señalado en la orden de visita, se procederá a realizar lo siguiente:

- I. Los visitadores se identificarán ante la persona con quien se entiende la diligencia, debiendo hacerlo invariablemente con una credencial que mantenga las siguientes características:
  - a. Expedida por autoridad competente;
  - b. Que lo acredite como auditor;
  - c. Que se encuentre vigente, y
  - d. Que cuente con fotografía y firma.

Sobre este tema resulta ilustrativo el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de Tesis sostenida por el Tercero y Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, la cual reza en los siguientes términos:

VISITAS DOMICILIARIAS. REQUI-



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

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

**II.** Identificación del visitado o su representante, lo cual se efectúa normalmente con la credencial de elector, licencia de tránsito, pasaporte o algún otro documento similar, advirtiéndose que los auditores invariablemente compulsan una copia fotostática, misma que engrosa el expediente, lo cual no sucede con la identificación que efectúan los visita-

dores, quienes se concretan a asentar en el acta, que exhibieron sus credenciales al visitado, agregando que después de confrontarlos, advierten que sí corresponden a las características.

**III.** Entrega material de la orden, para lo cual los auditores recaban la constancia de recibido en una copia de la propia orden de visita.

**IV.** Requerimiento al visitado o su representante por la presentación de dos testigos, con el apercibimiento de que en caso negativo, será la propia autoridad quien procederá a su nombramiento, quienes también deberán ser identificados.

**V.** Requerimiento de información y aseguramiento de la misma.

**VI.** Levantamiento del acta de inicio, en la cual se deberá efectuar una relación circunstanciada de los hechos e incidentes suscitados durante su desarrollo.

**VII.** Entrega de un ejemplar del acta al visitado.

*Pensamiento del Constituyente de 1917, Refugio Mercado, Sobre la Inviolabilidad del Domicilio*

“El domicilio es inviolable: no podrá ser registrado sino por orden de la autoridad judicial”, etcétera. Aquí sería de parecer que se agregara la palabra competente. *Una autoridad, por más que sea judicial, si no es competente, estará dispuesta, si es arbitraria, a cometer arbitrariedades.* En ese caso me parece muy prudente que limitemos las facultades de cualquier juez y las demos a quien corresponde, que es el competente. Por último, a la autoridad administrativa ninguna formalidad se lo exige para que practique diligencias en el hogar. El hogar es muy sagrado y así está consagrado en la primera parte de este inciso del artículo. Pues bien, ¿por

*qué razón no exigimos a la autoridad administrativa que llene ciertas formalidades para este acto? ¿Una autoridad administrativa, simplemente por serlo, tiene derecho para meterse a nuestras casas a la hora que se le antoje, de día, de noche, a cualquier hora? Entiendo que no. Para practicar esas visitas, necesitan atenerse a leyes secundarias, las que dispondrán que las visitas domiciliarias se sujeten a ciertas formalidades. Quiero suponer que no necesita una orden judicial para practicar esas visitas, porque no es posible tampoco que la autoridad administrativa se acerque cada vez que lo necesite a una autoridad judicial para que le expida la orden a fin de practicar la visita, pero sí a la autoridad judicial se le debe guardar más respeto todavía, porque si penetra al domicilio cuando se practica una diligencia, le exigimos que vaya a practicar la diligencia en presencia de dos testigos, que designa el dueño, encargado o cualquier otra persona porque si aquél no lo designa lo hará la persona que presencia la diligencia; no sé cómo vamos a permitir que cualquier individuo, porque se dice empleado de la administración, penetre al domicilio y practique esa visita. Yo entiendo, señores, que aquí debemos restringir y limitar esas facultades de la autoridad administrativa, sólo en aquellos casos en que la ley concede esos derechos, porque sí, por ejemplo, el “timbre” tiene derecho para practicar visitas cada mes o dos meses, no lo tiene para ir todos los días a la casa de uno; y si ponemos ese artículo en los términos en que está, nos veríamos en el caso de tener encima constantemente a empleados de esa naturaleza, y sobre todo, si alguna constancia debe haber del resultado de aquellas visitas, esa constancia debe obrar precisamente en algún documento y debe levantar su acta, haciendo constar todo lo que sea necesario. Segundo, la inspección o presentación de libros, papeles, etcétera. Señores ¿cualquier individuo que vaya a visitar nuestra casa tiene*

*derecho para informarse de todos los papeles que uno guarda allí? Es imposible, materialmente, conceder tantas facultades a una autoridad administrativa. Yo creo que esta disposición se ha dado, como es natural suponer, para los visitadores del timbre; creo que es necesario poner sus limitaciones, porque está bien que el gobierno tenga interventores y es dable a la administración en esta clase de asuntos, pero también que cumplan con la obligación de levantar su acta, que no practiquen esa visita domiciliaria sino cuando la ley lo ordene y, además, que no pueda exigir más papeles que aquellos que tiene exacta relación con el objeto de la visita. Por todo lo expuesto, creo yo que no debe aprobarse, por ningún sentido eso, haciendo patente, de una manera pública, la confianza que me inspira la Comisión y yo le ruego, si así lo consiente la Asamblea, que retire su dictamen para que lo formule en mejores términos.”*

## Capítulo II

### **Análisis de los Instrumentos Internacionales de Protección de los Derechos del Contribuyente<sup>1</sup>**

I. La Declaración Universal de los Derechos Humanos, en su artículo 12 reconoce la inviolabilidad del domicilio, de la correspondencia y a la vida privada y, por tanto, existe un dique contra los abusos de autoridad.

Igualmente en el artículo 11 se establece la máxima de que toda persona tiene la presunción de la inocencia

<sup>1</sup> Instrumentos Internacionales de Protección a los Derechos Humanos, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Comunidad Europea, 2ª Edición, 1998

hasta en tanto no haya mediado un juicio público en donde el inculpado cuente con una adecuada defensa para poder ser declarado culpable.

**II.** En la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en el artículo V se instituye la salvaguarda de la honra, reputación familiar, reputación personal y la vida privada y familiar. En el numeral IX se declara que el domicilio del Gobernado es inviolable frente a actuaciones del Estado.

Igualmente el artículo X señala que la correspondencia circulará sin intromisiones por la autoridad estatal. Aún mas, el artículo XVIII, señala que en todo tiempo el individuo debe tener a su alcance “un procedimiento sencillo y breve”, mediante el cual pueda hacer prevalecer sus garantías de seguridad jurídica en contra de la autoridad que viole sus derechos.

**III.** En la Convención Americana sobre los Derechos Humanos se establece en el artículo VIII, que en asuntos penales y para determinar obligaciones de corte civil, laboral, *fiscal* o de cualquier otra materia, la persona tiene salvaguardado el derecho de ser escuchado y con la observancia de las garantías de seguridad jurídica correspondientes para que dentro del plazo razonable sea juzgado por el órgano jurisdiccional que corresponda, el cual deberá de observar dos características indispensables: Independencia e Imparcialidad.

El artículo XI en sus incisos II y III excluye la posibilidad de ser sujeto de injerencias “arbitrarias o abusivas” en su vida privada, incluyéndose la familia, el domicilio y la correspondencia y, por tanto, se deberá establecer el procedimiento

para la salvaguarda frente a esos ataques.

**IV.** El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 17 reitera el respeto a la vida privada del ciudadano en cuanto a su familia, domicilio y correspondencia, debiéndose también establecer los procedimientos para salvaguardarlo contra esas desviaciones de autoridad.

De una manera implícita está también reconocido el derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del reconocimiento del genérico derecho a la intimidad:

**V.** La Convención Internacional sobre los Derechos del Niño, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 20 de Noviembre de 1989, en el artículo 16 refiere:

1. Ningún niño será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada...

2. El niño tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o ataques.

Igualmente, en el artículo 40.2. b. VII del mismo ordenamiento, se dispone: Los Estados partes garantizarán que a todo niño del que se alegue que ha infringido las leyes o a quien se acuse de haber infringido esas leyes se le garantice que se respetará plenamente su vida privada en todas las partes del procedimiento.

**VI.** El Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de Noviembre de 1950, en su artículo 8.1, reconoce que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada.

**VII.** El Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 11.2, establece



que: Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada.

Asimismo, en el artículo 11.3, se reconoce el derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.

**VIII.** La Declaración de los Derechos y Libertades Fundamentales, aprobada por el Parlamento Europeo por Resolución de 16 de Mayo de 1989, en su artículo 6.2, garantiza el respeto de la esfera privada.

1. Igualmente, en el artículo 11.2, se expresa que no podrá obligarse a nadie, en su vida privada, a revelar su pertenencia a una asociación, a no ser que ésta sea ilegal. A través del reconocimiento explícito del derecho a la inviolabilidad del domicilio:

**IX.** En el Convenio para la protección de los Derechos Humanos y las libertades fundamentales, en el artículo 8.1, se establece que toda persona tiene derecho al respeto de su domicilio.

**X.** La Declaración de los Derechos y Libertades Fundamentales, aprobada por el Parlamento Europeo por Resolución de 16 de Mayo de 1989, en el artículo 6.2, consagra el respeto del domicilio.

## Capítulo III

### La Fiscalidad y su Primera Aproximación al Principio de Legalidad

En el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República se consagra la obligación de los mexicanos para contribuir proporcional y equitativamente al gasto en que incurran los

tres niveles de gobierno: Federación, Distrito Federal o Estados y Municipios, siempre y cuando se contemple en una Ley; de donde se desprende el principio de que no existirá la obligación de cubrir un tributo, si no existe una Ley que expresamente lo determine, y que como mínimo contemple: el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base, el tipo de gravamen, el plazo y evidentemente las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Según Rafael Chinchilla Rueda<sup>2</sup>, “es nota esencial del hecho imponible, su tipicidad, y en consecuencia, el Régimen de números clausus” y obliga a que técnicamente solo queden gravados los hechos y negocios jurídicos que están comprendidos en la definición del hecho imponible.

Resulta importante citar a Fernando Saenz de Bujanda<sup>3</sup>: “Es necesario también que en la estimación cuantitativa de tales bases, la Administración haya de ajustarse a un módulo legal. Lo contrario ocurre cuando, por uno u otro procedimiento, la Administración, sirviéndose de organismos de diversa especie, queda facultada para apreciar discrecionalmente la cuantía de las bases sobre las que se han de girar las liquidaciones fiscales” “ la acción administrativa ha de limitarse... a recaudar las cuotas tributarias, una vez liquidadas conforme a las normas del Derecho tributario material. Si esto no es así, es decir, si la Administración recauda lo que liquida con arreglo a criterios que ella misma, a través de sus órganos, establecen, el tributo no dará satisfacción

<sup>2</sup> Chinchilla Rueda Rafael, “La Relación Jurídica Tributaria y su Elemento Generador en el Derecho Positivo Español”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, número 467, España, Julio-Agosto 1968, pág. 873

<sup>3</sup> Saenz de Bujanda, Fernando, *La Codificación Fiscal*, Revista Hacienda y Derecho, Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo, Instituto de Estudios Políticos, España, pág. 47

al principio constitucional de legalidad, aunque exista una ley ordinaria que autorice semejante tipo de liquidación. En esta última hipótesis, será precisamente dicha ley la que conculque el principio fundamental de legalidad”.

Concomitante a lo anterior resulta la interpretación a la Ley Fiscal, toda vez que de permitirse la interpretación analógica, la autoridad fiscal estaría incorporando nuevos elementos a la Ley Fiscal, de ahí, la existencia de la fórmula: la interpretación de la Ley Fiscal es restrictiva, por ello, a lo mas que puede aspirar la autoridad es emitir los reglamentos correspondientes, establecer acuerdos delegatorios de facultades y evidentemente fijar procedimientos y aun como se ha estado estilando, otorgar algunos beneficios al contribuyente, como lo fue en años pasados, en donde el Ejecutivo Federal suspendió, entre otros, la aplicación del Impuesto al Activo, mas sin embargo esto resulta contrario a la técnica legislativa, ya que una ley sólo puede ser derogada por decreto del mismo cuerpo legislativo.

La garantía de seguridad jurídica tributaria se encuentra vinculado estrechamente al principio de legalidad, en cuanto a que según lo refiere Antonio Rodríguez Adrados<sup>4</sup> “*incluso la Ley injusta produce seguridad*”, en cuanto a que el gobernado conoce plenamente el alcance de la norma tributaria, de ahí que como lo señala el mismo autor, resulta preocupante la falta de congruencia que existe entre algún precepto constitucional con alguna norma que lo contradiga, además, según lo refiere el propio Rodríguez Adrados, resulta preocupante “el incumplimiento de

las reglas sobre el uso de delegaciones y autorizaciones legislativas, así como el abuso de la potestad reglamentaria propia de la administración fiscal”.

## Capítulo IV

### Las Relaciones Fisco-Contribuyente, según la óptica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, se establece la obligación de los ciudadanos mexicanos para sufragar los gastos incurridos por los 3 niveles de Gobierno: Federal, del Distrito Federal o Estatal y Municipal, sin embargo a su vez tanto la doctrina y el Poder Judicial de la Federación se han encargado de establecer el desarrollo de perfiles constitucionales en las relaciones del fisco con el contribuyente, los cuales se basan en el carácter general del mandato constitucional, dirigido a todos los ciudadanos, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero armonizando con el artículo 16 constitucional, con el que queda salvaguardado el derecho del individuo a la inviolabilidad de su domicilio.

Por ello, vale la pena destacar que la entonces Presidente de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, Mireille Rocatti, al pronunciar una conferencia sobre “La Política Fiscal Tributaria Moderna y de Reactivación Económica del País”, en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, expresó<sup>5</sup>:

“... sugiero que el Estado ejerza su poder en esta materia bajo tres principios

<sup>4</sup> Rodríguez Adrados Antonio, La Influencia de la Ley Fiscal Sobre los Contratos, Ponencia presentada en el XI Congreso Internacional del Notariado Latino, Atenas, 1971, Memoria de la Junta de Decanos de los Colegios Notariales, España, página 573.

<sup>5</sup> Periódico Excelsior, viernes 27 de noviembre de 1999, Sección A, págs. 5 y 27.

básicos: justicia, comodidad y economía.

En relación con el primero, precisó que implica atender la capacidad de pago de cada uno de los contribuyentes, pues sólo así existirá justicia fiscal; de otra manera, dijo, habrá excesivo poder tributario, sin un límite para las facultades del Estado, con altas cargas tributarias y pocas defensas para el contribuyente, y “traería una respuesta negativa por éste, al estar obligado a pagar gravámenes”; de hecho, agregó, los gobernados realizan sus contribuciones “sin gusto ni convicción, sino por obligación y de manera coercitiva.”

Ponderó que un impuesto es justo cuando es general y cuando propicia uniformidad, sin que existan “privilegiados”, y “todas las personas deben ser iguales ante la ley.

En cuanto al aspecto de comodidad, dijo que un impuesto no debe causar pérdida de tiempo ni erogaciones innecesarias para cubrirlo; es decir, su pago debe efectuarse en fechas y periodos accesibles, en oficinas cercanas, o bien en bancos, o por correo.

Respecto al principio de economía, apuntó que la recaudación fiscal debe ser realizada “con el menor gasto para el Estado, ya que si debe cubrir en salarios, rentas e insumos más de lo que capta, este rubro no se respetaría.”

La legalidad debe ser observada en el establecimiento de la política financiera, en la imposición de las contribuciones y en la presupuestación del gasto público, buscando con ello alcanzar la justicia conmutativa como distributiva; de cualquier forma, las crecientes demandas de la población obligan a encontrar la equidad como requisito esencial del proceso de desarrollo y crecimiento nacional, pues sin esta equidad, advirtió, sería imposible responder a las exigencias de una población en constante crecimiento...

corresponde a los poderes públicos poner su mejor esfuerzo para establecer una política económica sustentada en un sistema tributario que garantice el pleno respeto de los contribuyentes.

Respecto a los derechos esenciales de éstos, dijo que están previstos de manera implícita en la propia Constitución, principalmente aquellos que se relacionan con la actividad financiera y la planeación del Estado.

Entre los principales derechos de los contribuyentes citó los de certeza y seguridad jurídica en las visitas domiciliarias de autoridades fiscales; sujeción al principio de legalidad en los procedimientos que se tramiten ante los órganos jurisdiccionales de naturaleza administrativa, y el de eficiencia en los servicios que las autoridades fiscales proporcionan a los ciudadanos...”

## Capítulo V

### La Simplificación de la Norma Fiscal como un Instrumento para el Combate de la Corrupción

La CEPAL, organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas<sup>6</sup>, al referirse a la transparencia en las finanzas públicas: El Ambito Fiscal y Ambito Cuasifiscal, señala que la corrupción pública es un fenómeno que se localiza en todos los sectores, latitudes y culturas, además establece cuatro factores que incentivan su aparición:

1. Complejidad y escasa transparencia de los arreglos institucionales, modelos administrativos, sistemas legales

<sup>6</sup> Op. Cit. Capítulo II, pág. 61

y cuerpos regulatorios en general, así como de las normas y procedimientos administrativos, máxime cuando no existen facultades regladas, sino por el contrario, van acompañados de un alto grado de discrecionalidad en las atribuciones otorgadas a los funcionarios públicos.

2. Leyes tributarias complejas y normativa cambiante, lo que dificulta su observancia.

3. Normativa igualmente compleja o cambiante en lo que respecta a los contratos de compras públicas hacia proveedores del Estado, así como en concesión de servicios o licitación de obras en general.

4. Falta de adecuados sistemas de control y el empleo de métodos de supervisión arcaicos e ineficientes, sumados a la inexistencia de mecanismos de evaluación periódica y fiscalización de la gestión de los funcionarios públicos en cuanto a ética y calidad de su desempeño.

Resulta evidente que en nuestro País, no obstante que el combate a la corrupción ha constituido una parte importante del discurso oficial, todavía existe un notable camino por recorrer, advierto a guisa de ejemplo, que en el pasado reciente, hemos experimentado señalamientos de funcionarios, problemas en la asignación de obras públicas, dudas sobre la transparencia en las privatizaciones, así como resistencia de las Autoridades Bancarias para permitir el acceso al Congreso de la Unión hacia los registros del FOBAPROA.

Por el contrario, para el fortalecimiento de las administraciones tributarias, la misma CEPAL ha recomendado<sup>7</sup>:

**a)** La consolidación de estructuras organizacionales definidas por

funciones principales (de información de asistencia al contribuyente, normativa y tecno-jurídica, recaudatoria, fiscalizadora, cobranza, entre otras) y secundarias o de apoyo (por ejemplo, informática, control interno, capacitación y estudios).

**b)** La concentración de funciones normativas a nivel central, complementada por una fuerte tendencia a la descentralización operativa (excepto en países pequeños de la región del Caribe, donde no existen razones objetivas para descentralizar);

**c)** La simplificación de normas y procedimientos de la administración tributaria para aumentar la eficacia de su actuación.

**d)** La reducción de costos unitarios de recaudación, transfiriendo al sector bancario la responsabilidad por la recepción de declaraciones y el cobro de deudas tributarias, abandonando tradicionales métodos manuales de revisión y control en favor del uso de medios informáticos y sistemas de registro único de contribuyentes; diseño de regímenes especiales de carácter presuntivo para microempresas y empresas pequeñas, como también para otros contribuyentes de difícil control.

**e)** Como complemento de lo anterior, reducción de los costos de cumplimiento de las obligaciones impositivas, tanto para contribuyentes individuales como para microempresas y empresas pequeñas (a través de la simplificación de los formularios, la reducción del número de tasas, mejoras en los sistemas de información y atención al cliente, la simplificación de las declaraciones y la disminución de la necesidad de presentar documentación de respaldo junto con aquellas, la posibilidad de cumplir las obligaciones tributarias por medios electrónicos e inclusive vía Internet, entre otros recursos).

<sup>7</sup> Op. cit., capítulo III, pág. 87

**f)** Esfuerzos por mejorar la eficiencia y eficacia de la administración mediante la dotación de mayores y mejores recursos humanos, ofreciendo adecuadas carreras administrativas (con mecanismos de contratación, evaluación, asignación de responsabilidades, capacitación, entrenamiento, remuneración y promoción bien definidos), complementadas con recursos materiales y de informática igualmente adecuados.

**g)** La adopción de modernas técnicas de gestión y jerarquización del planeamiento estratégico como instrumento para ubicar la administración tributaria entre las agencias de primera categoría o de excelencia del sector público; la firma de contratos de gestión entre la administración tributaria e instancias burocráticas superiores (por ejemplo, el Ministro correspondiente) o el Presidente de la República), destinados a institucionalizar un sistema de gestión pública por resultados sujetos a evaluación periódica externa.

**h)** Si bien es cierto que cada país tiene sus arreglos administrativos propios, últimamente se ha observado en la región una tendencia a la integración de la administración de impuestos internos y aduaneros (por ejemplo en Antillas Neerlandesas, Aruba, Brasil, Colombia, Honduras, México, Paraguay, Suriname y Venezuela).

**i)** En cualquier caso, los países de América Latina todavía tienen mucho que avanzar en materia de eficiencia y eficacia de sus administraciones tributarias, especialmente si se les compara con las de países más desarrollados. En efecto, aunque las administraciones tributarias de la región operan con menores recursos presupuestarios y humanos, sus costos de recaudación son superiores a los de sus contrapartes de países más desarrollados.

## Capítulo VI

### Características del Proceso en General y su Referencia al Proceso de Visitas Domiciliarias

Según Hugo Alcina<sup>8</sup>, la palabra proceso proviene del latín “procedere”, que significa “actuar”; continúa manifestando que constituye la protección que el Estado otorga a quienes han sufrido la violación de algún derecho, por lo cual, quien afirma la existencia de un hecho constitutivo, impeditivo o extintivo de un derecho, deberá ingresar al tribunal la prueba de los mismos, en tanto que el demandado se encuentra compelido a oponer sus defensas.

Según el mismo autor, los actos emanados de un procedimiento no deben realizarse en forma dispersa, toda vez que se encuentran sujetos a varias reglas vinculatorias, las que se traducen en un orden y que son las siguientes:

**a)** Impulso procesal, por cuanto a que el proceso carece de una vida propia y por ello, requiere de una fuerza para ser agotado, además de que si el Juzgador tuviese la posibilidad de actuar por motivo propio, se correría el gravísimo riesgo de perder la imparcialidad.

**b)** Preclusión procesal, ello como consecuencia de la garantía de seguridad jurídica, así se requiere que las distintas etapas procesales alcancen la firmeza, sin que sea válido volver a ocuparse de las cuestiones ahí involucradas, ya que de otra manera los naturales conflictos suscitados entre las personas se volverían interminables.

**c)** Principio de contradicción, lo que constituye una derivación de la

<sup>8</sup> Alcina Hugo, Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, Cía Argentina de Editores, Argentina, Tomo I, pág. 233



garantía constitucional de la oportunidad de la defensa en un juicio, así todos los actos procedimentales deben efectuarse con audiencia de la parte contraria, advirtiéndose que bajo este esquema la exigencia se circunscribe a la adecuada notificación, sin que sea indispensable su intervención porque puede darse el caso de la rebeldía.

**d)** La adquisición procesal, significando que cualquier acto procesal no tiene efectos en función a la parte de la cual provenga, sino que puede beneficiar o perjudicar al autor.

**e)** Principio de inmediación significa que el juzgador debe siempre estar relacionado directamente con las partes.

**f)** Principio de concentración se refiere a la necesidad de que el procedimiento sea lo más fluido posible, para lo cual se deberá prescindir de todas aquellas dilaciones.

**g)** Principio de eventualidad, referido a que se debe aportar en una sola vez todos los argumentos probatorios.

El Estado Mexicano preocupado por la prestación oportuna de los servicios públicos, considerando además que el no pago de los impuestos por los obligados, indudablemente afecta la regularidad de aquellos, y por ende, la buena marcha de la administración, así, la entidad fiscal ha sido dotada de una norma, conforme a la cual, sin recurrir ante un Tribunal Ordinario, cuenta con un procedimiento económico coactivo, lo cual en algunas épocas y países no ha sucedido.

Los procedimientos de auditoría en México, estimo adolecen de lo siguiente:

1. Se realizan en forma unilateral por los auditores, quienes manifiestan que sus actuaciones tienen el carácter de reservadas, lo cual evidentemente

se traduce en inseguridad jurídica para el contribuyente visitado, ya que éste no tiene acceso a toda la información que mantienen los visitadores, quienes invariablemente manifiestan al contribuyente, que su resultado lo tendrán hasta el acta final, además debe reflexionarse que en algunos otros países, como España, Venezuela y República Dominicana, el contribuyente tiene en todo momento el derecho de enterarse de las actuaciones y aun de compulsar documentos, para estar en posibilidad de oponer una adecuada defensa.

En España en el artículo 3, inciso D, de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente<sup>9</sup>, se le otorga la facultad de conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

En la República de Venezuela, en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos<sup>10</sup>, según el artículo 33, cualquier persona tiene derecho a que las entidades públicas le proporcionen la información sobre los métodos y procedimientos en uso en todos los trámites. Igualmente, en el artículo 59, se otorga la facultad de imponerse del procedimiento, y en su caso obtener, copia certificada del mismo.

En República Dominicana<sup>11</sup>, entre los deberes y derechos del contribuyente se refiere que el contribuyente o su representante, así como su abogado, previa justificación de su identidad y carácter, podrá tener acceso a las actuaciones formadas por la administración fiscal.

Sobre el particular, resulta importante señalar que al discutirse el Proyecto de Resolución del Amparo 817/93, en la Sesión Plenaria celebrada el día 18 de junio de 1996, el Ministro de la Honorable Suprema

<sup>9</sup> <http://aeat.tsai.es.dgcley1.htm#dgcley1.htm>

<sup>10</sup> <http://www.seniat.gov.ve/divulga/derechos2.htm>

<sup>11</sup> <http://www.dgii.gov.do/derechos.htm>

Corte de Justicia de la Nación, hoy Presidente, Genaro Góngora Pimentel, manifestó<sup>12</sup>:

”... Estos dos asuntos, este que ahora se pone a la consideración del Tribunal Pleno, y el siguiente, se refieren a un tema muy importante, trascendente; posiblemente, de ser resuelto, el más trascendente que se haya dictado o que se pudiera resolver por esta Suprema Corte actuando en Pleno.

Se refiere el tema a la propuesta de inconstitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto en vigor del primero de enero de 1987 hasta el treinta y uno de diciembre de 1995. Hasta el año de mil novecientos ochenta y seis, el precepto daba oportunidad para presentar una inconformidad, a partir del día siguiente al en que surtiera efectos la notificación de la resolución adoptada, respecto de las facultades de comprobación del Fisco Federal...” “... Los dos proyectos están basados –por lo que pude ver– tanto por los particulares promoventes del amparo como los proyectos, en un precedente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, en el que yo presté mis servicios, y estuve presente cuando se resolvió este precedente, por eso creo estar en la obligación de intervenir, comentando estos asuntos... En el considerando quinto del proyecto que se examina, el Ministro Ponente llega a la conclusión de que el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, toda vez que no se contempla la posibilidad previa para que el contribuyente o responsable solidario desvirtúe los hechos u omisiones en que se apoyó la autoridad para emitir una resolu-

ción y determinar contribuciones omitidas; este criterio nos pone en una encrucijada, que es la siguiente ¿La audiencia del interesado debe ser previa a la emisión del acto de molestia? o ¿la audiencia del interesado se inicia a partir de la interposición de los medios de defensa? Los sistemas tributarios modernos tienen establecido, desde hace algunos años, la audiencia previa del obligado tributario en los procedimientos que integran la gestión del tributo, es decir, en la liquidación, fiscalización y sanción; así, encontramos en la Ley de Procedimiento Tributario Argentina –en el artículo 24– que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

En la Ley Argentina del procedimiento sancionador se establece la garantía de audiencia previa en similares términos; en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos español, se establece también en actas de disconformidad, la garantía de audiencia previa; y en el Real Decreto español, sobre el Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias también se establece la audiencia previa para los interesados.

Como se ve, pues, algunas legislacio-

<sup>12</sup> La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie Debates, Pleno México, 1997, págs. 2-5

nes tributarias tienen establecido el derecho de “pataleo” del contribuyente o responsable solidario, a efecto de que, antes de recibir la liquidación de la administración tributaria, pueda alegar y ofrecer las pruebas que a su derecho convenga.

Las razones que han llevado a distintas legislaciones tributarias a establecer, previa la emisión de la resolución tributaria, una instancia para que el particular afectado pueda probar y alegar la ilegalidad de aquella, son, entre otras, las siguientes:

**Primera.** El particular debe ser un agente activo en las actuaciones de los distintos procedimientos administrativos que terminen con la emisión de una resolución que pueda afectarlo.

**Segunda.** La audiencia previa se justifica plenamente si se admite que el particular involucrado tiene derechos que pueden resultar afectados por la resolución que adopte, en el respectivo procedimiento administrativo.

**Tercera.** Cualquier obligado tributario, es un sujeto interesado en el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria.

**Cuarta.** Por regla general, los procedimientos administrativos no tienen publicidad en forma legal, lo que justificaría la necesidad de dar audiencia a las personas que sean titulares de derechos e intereses legítimos y directos, ya que si la tramitación del expediente tuviera publicidad, se permitiría identificar a dichas personas, antes de que pudieran resultar afectadas por la resolución que se dicte.

**Quinta.** Los particulares no tienen, por tanto, acceso al expediente administrativo, quedando en se-

creto todas las actuaciones —aún las ilegales— de la administración tributaria. Por eso, en estos países se recomienda que instruidos y agotados los procedimientos administrativos, e inmediatamente antes de redactar la resolución definitiva, se pongan a la vista de los interesados, durante un plazo razonable, a efecto de que estén en posibilidad legal de alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

En suma, el trámite de audiencia del obligado tributario constituye un requisito ineludible que la administración tributaria debe satisfacer antes de dictar el acto de liquidación de la deuda tributaria.

Sin embargo, nuestro sistema tributario está articulado de una forma totalmente distinta. Nuestro Código Fiscal Federal no contempla dentro del procedimiento de gestión del tributo, un derecho de “pataleo” en el que el obligado tributario pueda alegar y ofrecer pruebas antes de que el fisco emita su liquidación. Este derecho está dentro de los procedimientos de revisión o impugnación administrativa, es decir, dentro de los medios de defensa. Además, existen otros ingredientes para fortalecer dicho sistema, tales como la existencia de los principios de autodeterminación de las contribuciones por parte de los contribuyentes; el principio de presunción de legalidad que tienen las resoluciones administrativas previsto en el artículo 68 del Código Fiscal; el principio de la facultad económico-coactiva del Estado, y el principio de la impugnación de las resoluciones fiscales a través de los medios de defensa procedentes (recurso de revocación y juicio de nulidad).

Por tanto, en nuestro sistema tributario resulta sumamente difícil –mas no imposible– exigir la audiencia previa del interesado, antes de notificarle el acto definitivo de la Administración. Se harían necesarias, en mi opinión, modificaciones legislativas de profundidad para conseguir tal objetivo. De hecho, existen en nuestros debates parlamentarios algunos intentos infructuosos para establecer dentro de los procedimientos de gestión tributaria, una auténtica y completa garantía de audiencia para el obligado tributario...”

No obstante la claridad de los conceptos del Ministro Góngora Pimentel, al votarse en definitivo, se estableció el siguiente criterio:

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES, EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.- El hecho de que en el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del código tributario federal, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que sólo requiere el cumplimiento de las formalidades previstas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que el procedimiento de

investigación de gabinete, comúnmente denominado “revisión de escritorio”, sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismo que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación.

Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo V- Enero 1997, Tesis P. III/97, pág. 74.

2. Se viola el principio de igualdad procesal, en cuanto a que el Sistema de Administración Tributaria, institución creada con el objetivo básico de reconocer el servicio civil de carrera en la administración tributaria, es decir, la profesionalización del servidor público dedicado a la fiscalización y por ello, se supone que mantienen la mejor cultura sobre la legislación fiscal.

La autoridad fiscal tiene a su alcance toda la normatividad de la materia, así como la constante actualización, incluido el conocimiento de circulares, criterios, etc., lo que no sucede con el contribuyente, también, la autoridad tiene la tranquilidad de que si incurre en alguna deficiencia, al abrigo del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que permite la nulidad para efectos, se puede subsanar sus propias culpas; además, en ambos casos, el factor de actualización y el cobro de recargos

se siguen generando, esto es, puede prevalecerse de sus propios errores, lo cual no sucede con el contribuyente, ya que si éste incurre en alguna deficiencia en su defensa o aún se le brinca algún término, se considera que precluyó su derecho y por tanto, queda firme la actuación de la autoridad, lo cual evidentemente violenta el principio de igualdad que debe existir entre las partes.

**3.** La autoridad fiscal, antes, sin limitación alguna, tenía todo el tiempo a su alcance para la práctica de las visitas domiciliarias, aun cuando el Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, según aparece en la página 360 de la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, tomo XII, agosto de 1995, estableció que el término prudencial para su conclusión era de un año, mas sin embargo en dicho criterio, se estableció que si se excedía en el término no acarrearía consecuencia alguna para la autoridad fiscal.

A virtud de las reformas de 1996, la autoridad fiscal disponía de un plazo de 9 meses, prorrogables en dos ocasiones; ahora bien, a partir del presente año, se redujo a 6 meses, mas sin embargo, el contribuyente cuenta tan solo con el término fatal, para el sí, improrrogable de 15 días para enterarse de las actuaciones y ofertar las pruebas que tenga a su alcance para desvirtuar los hechos contenidos en el acta final, sobre lo cual cabe el comentario de que en múltiples ocasiones la autoridad fiscal no procede a su análisis sino que le basta la simple formula “ las pruebas ofrecidas por el contribuyente no desvirtuaron los hechos contenidos en el acta final”, lo que lo deja en un completo estado de

indefensión, tanto mas que debemos recordar que cualquier tipo de autoridad tal como lo señala el artículo 14 constitucional debe invariablemente fundar y motivar sus determinaciones, ya que en caso contrario independientemente de tratarse de una resolución dogmática constituiría una desviación de poder. Nótese además la desproporción de los términos que existen para la autoridad y el contribuyente.

**4.** La autoridad durante las visitas de auditoria invariablemente solicita el aviso de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, el último movimiento operado en el Registro Federal de Contribuyentes, así como las declaraciones fiscales, lo cual es contrario al tercer párrafo del artículo 16 de la Constitución General de la República en cuanto a que en dicho precepto se señala que como excepción de principio de inviolabilidad de domicilio, se faculta a la autoridad para requerir la documentación “*indispensable*” para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Así las cosas, resulta inconducente el requerimiento por la presentación de documentos que ya obran en su poder, y que por tanto, no son indispensables, advirtiéndose que en España, conforme al artículo 3, inciso H, dentro de la Ley de los Deberes y Derechos del Contribuyente, se dispone que éste, tiene la obligación de exhibir documentos que ya presentó ante la propia autoridad.

**5.** Adicionalmente, en algunos otros casos y todavía estimo sin soporte legal alguno, se le requiere por la exhibición de legajos de docu-



mentos para que sean presentados en las oficinas de la propia autoridad, lo cual vuelve a contravenir al policitado artículo 16 Constitucional, en cuanto a que el examen de los libros y papeles del contribuyente, debe realizarse, precisamente en su domicilio.

6. Algunas veces requiere al contribuyente para que éste formule relaciones analíticas de algunas operaciones, lo que independiente del costo que implica, no existe justificación alguna para que sea absorbido por el contribuyente, ya que debería ser costado por la propia autoridad, tal como sucede en Costa Rica, según se desprende del artículo 104, inciso C del Código Tributario<sup>13</sup>.

Igualmente, resulta indebido el requerimiento que muchas veces efectúan los visitadores, ya que esta es facultad que corresponde a los administradores.

7. Existe el criterio de que un contribuyente que ya fue sujeto de una revisión fiscal puede validamente ser sujeto de otra y porque no decirlo de varias más, por considerar que en este caso, las resoluciones fiscales no otorgan al contribuyente derecho alguno y por tanto no alcanzan la categoría de verdad legal, lo cual evidentemente representa un muy alto grado de inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que cuantas veces lo desee, la autoridad puede penetrar en su domicilio, sobre lo cual debemos destacar que conforme al artículo 17 Constitucional, no existe la absolución de la instancia, y por ello, los conflictos dilucidados no podrán reabrirse, ya que se volverían interminables, recordando además que conforme a la interpretación autén-

tica al artículo 16 de la Constitución General de la República, plasmada en el Diario de Debates, al cual se hizo referencia en en este trabajo, se acotó debidamente a la autoridad para evitar como se dijo ahí las continuas visitas de los empleados del timbre.

Así resulta un contrasentido el hecho de que un contribuyente que fue auditado por los profesionales en la materia fiscal, sea revisado por los mismos hechos y periodos, habida cuenta que las actas levantadas con motivo de las visitas domiciliarias al tener el mismo valor de las actas ministeriales, merecen valor probatorio pleno, y por tanto en ellas consta la verdadera situación del contribuyente, por el período e impuestos ahí involucrados, y por tanto; en el remoto supuesto de que fuese válida la nueva revisión, pretendiendo fundamentar la autoridad su actuación en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tendría que promover previamente el juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para privar de sus efectos, las anteriores actuaciones, sin perjuicio de exigir las responsabilidades correspondientes a los auditores que practicaron aquellas actuaciones.

8. Resulta interesante comentar que la autoridad fiscal para motivar la emisión de la orden de auditoría en forma dogmática se limita a señalar que la visita se decreta tomando en cuenta la importancia que tiene dentro del universo de contribuyentes, lo que constituye una afirmación dogmática, en cuanto a que no es posible su constatación y así se han dado casos en donde la

<sup>13</sup> <http://www.nexos.co.cr/cesdepu/nbdp/cotri.htm>

autoridad fiscal ha decretado mas de una visita a contribuyentes que tienen el mismo domicilio, esto es, resulta inverosímil, que dos o mas contribuyentes como dicen, fueron seleccionados al azar para la practica de revisión fiscal, y presumiéndose fundamente que pudo haber existido alguna denuncia o lo mas grave la gestión de algún familiar o conocido con fines inconfesables.

**9.** Así, estimo que resultaría conveniente que la Secretaría de Hacienda hiciera del conocimiento de la sociedad en general y de los Colegios de Contadores Públicos la planeación formulada para la practica de las revisiones fiscales, y que la determinación de las visitas a los contribuyentes se efectúe con la presencia de algún Sindico de los contribuyentes.

**10.** En el pasado reciente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según comentarios verbales efectuados por los propios auditores, se dio a la tarea de contratar personal bajo el esquema de contratos civiles de prestación de servicios profesionales, a los cuales se les cubrían “honorarios”, lo cual, independientemente de la problemática individual para ellos, porque al quedar al margen de una relación formal en materia laboral, también lo estaban de la previsión social, tampoco podrían ser considerados como autoridad.

Sin embargo, se les facultaba para intervenir en las visitas domiciliarias, lo cual evidentemente constituyó una falta grave a la seguridad jurídica, toda vez que constitucionalmente la única facultada para la practica de visitas de auditoria es la

autoridad y no profesionistas independientes, quienes evidentemente no tienen aquel carácter y, por tanto, podría considerarse que habían cometido el delito de usurpación de funciones.

**11.** Estimo interesante reflexionar sobre el alcance del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación que obliga a los servidores públicos participantes en las tareas de fiscalización, a mantener en secreto la información obtenida, la cual no puede ser revelada, sin embargo, hemos sido testigos en el pasado reciente, que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, formula denuncias penales, con el propósito de que sirva “como escarmiento para los demás”, lo acompaña de sendos boletines de prensa, los cuales concluyen invariablemente, con la mención de que la dependencia “continuará con estas labores de fiscalización”.

El secreto deberá ser extendido a los asuntos ventilados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y Poder Judicial.

En el artículo 101 del Código Tributario de Costa Rica<sup>14</sup>, reiterando el carácter reservado de los actos de fiscalización, establece la obligación hacia la Administración Tributaria y dependencia que tenga a su cargo la aplicación de tributos, para publicar en el Diario Oficial y otros medios adecuados, el contenido de las resoluciones recaídas en casos particulares de interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones.

## Conclusiones

De lo analizado en los capítulos precedentes arribo a las siguientes conclusiones:

PRIMERA. Las visitas de auditoría practicadas por las autoridades fiscales en México, se apartan de los principios de legalidad y seguridad jurídica, y por tanto, contravienen a la Constitución General de la República.

SEGUNDA. A efecto de salvaguardar las garantías de estos contribuyentes, y tomando en consideración que las visitas domiciliarias son ordenadas, tanto por entidades fiscales federales, estatales, municipales y aún organismos descentralizados, debe efectuarse una adición al artículo 16 de la Constitución General de la República, para que se delimite su actuación.

*Por lo anterior, formulo la siguiente proposición única:*

Debe adicionarse un párrafo posterior al actual, undécimo del artículo 16 de la Constitución General de la República, para quedar redactado como sigue:

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

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculcado a disposición del juez, sin

dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En caso de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; éste plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

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

<sup>14</sup> <http://www.nexos.co.cr/cesdepu/nbdp/cotri.htm>

lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

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.

Cuando se trate de visitas domiciliarias de comprobación fiscal, durante su desarrollo el auditado deberá tener como mínimo las siguientes garantías:

**a)** Que al inicio se le entregue una orden en la cual se señale, además del lugar o lugares a visitar, el objeto de la

misma, debiéndose precisar los tributos y periodos a revisar, firmada por quien la ordene.

**b)** Igualmente, se entregará copia fotostática debidamente certificada de las identificaciones de los auditores.

**c)** La visita se desarrollará precisamente en el domicilio, sin que sea factible requerir al contribuyente por la exhibición de documentos o declaraciones que ya obren en poder de la entidad fiscal, ni tampoco la presentación de documentos en el domicilio de la autoridad, teniendo el auditado tan solo la obligación de efectuar las aclaraciones sobre criterios que hubieren sido utilizados, para la elaboración de los registros.

**d)** La revisión domiciliaria deberá concluir dentro del plazo de 6 meses contados a partir de su iniciación, sin embargo, cuando la complejidad de las operaciones, así lo requiera, podrá prorrogarse, por una sola vez, y por un periodo igual, la duración de la misma.

**e)** El contribuyente tendrá libre acceso a las actuaciones de la visita domiciliaria practicadas por la autoridad fiscal, a efecto de que pueda oponer las defensas que correspondan, pudiendo en su caso, obtener las copias que requiera de las mismas.

**f)** Las entidades que intervengan en la visita domiciliaria, en la determinación y liquidación de los créditos fiscales, deberán guardar secreto sobre la información obtenida.

**g)** A quien ya le hubiese sido revisado un periodo y unas contribuciones determinadas, no podrá ser objeto de nueva acción de fiscalización, salvo que la entidad fiscal obtenga la nulidad de la visita, ante el Tribunal competente.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

