Capitulo III

Requisitos a los que esta sujeta toda orden de visita domiciliaria.

3.1 Requisitos contenidos en el art. 42 fracción III del Código Fiscal de Federación

Desde nuestro punto de vista para poder hacer un análisis efectivo del actual procedimiento de visita domiciliaria es necesario desmembrar los artículos que la rigen, estudiando por separado cada uno de los requisitos contenidos en ellos. Con esto el resultado de la presente investigación nos aportará las ventajas y desventajas del procedimiento de cada una de sus etapas. El ordenamiento legal que rige el procedimiento es el código fiscal de la federación y encontramos que las facultades de comprobación otorgadas a la autoridad hacendaría están contenidas en el artículo 42, siendo la fracción tercera la que establece la visita domiciliaria como a continuación se transcribe.

> " **Art. 42** .- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinan las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como, como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
>
> **III.-** Practicar visitas a los contribuyentes , los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías".

Es importante recalcar diversos aspectos que contiene el artículo citado que por cuestiones de limitación no estudiaremos pero que sin embargo deben ser tomados en cuenta en todo proceso de visita domiciliaria tanto por el contribuyente como por la autoridad que realice la visita. Lo anterior es en razón de lograr que el procedimiento de visita se realice dentro de un ámbito de legalidad desde el inicio.

El precepto en cuestión hace referencia a que las facultades de comprobación que contiene pueden realizarse a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a los terceros con ellos relacionados. En cuanto a la visita que se realice a un contribuyente esta no genera ninguna dificultad a la hora de determinar al sujeto al que se le dirige la orden de visita. Los responsables solidarios son todas aquellas personas físicas o morales que cuadren con lo previsto en artículo 26 del código fiscal de la federación por lo tanto, para que una visita domicilia se aplique a un contribuyente en su carácter de responsable solidario tanto este como la autoridad deben asegurarse que encuadre perfectamente con lo establecido en este artículo principalmente, toda vez que existen otros preceptos que otorgan la calidad de responsable solidario para efectos más específicos como lo es en materia aduanera. Con relación a los terceros que pueden ser objetos a una visita domiciliaria la ley también exige una característica fundamental en ellos, sin la cual no pueden ser sujetos a una visita domiciliaria con el carácter de terceros, que es la de estar relacionados con el contribuyente al cual se le esta relacionado al acto de fiscalización. En efecto, la autoridad no puede emitir una orden de visita para un tercero sino existe ninguna relación entre este y el contribuyente sujeto a fiscalización. Por lo tanto, este tipo de auditoria en el domicilio fiscal tiene que estar relacionada forzosamente a otro acto de fiscalización dirigido a otro contribuyente.

La visita domiciliaria se realiza con el objeto de revisar la contabilidad, los bienes y las mercancías de los contribuyentes tal y como lo especifica la fracción tercera del artículo 42. Con base en lo anterior el visitado debe permitir que los visitadores revisen solamente estos tres elementos por contabilidad para efectos de la visita debemos entender lo establecido en el artículo 28 del mismo ordenamiento. Esto es importante remarcarlo toda vez que en la práctica las autoridades pueden caer en el error de revisar documentación ajena a la contabilidad actuando en consecuencia de manera ilegal, y por otro lado, el contribuyente en un afán de defender su privacidad no debe permitir que la investigación y obtención de documentación por parte de la autoridad vaya más allá de lo que la ley permite y esta permite solo la revisión de la contabilidad, de los vienes y las mercancías. En cuanto al concepto de mercancías, la ley aduanera establece en su artículo 2 fracción III lo siguiente:

> **"Art. 2.-** Para los efectos de esta ley se considera :
>
> **III.-** Mercancías, productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular".

Finalmente, se debe entender por bienes, según Hugo Carrasco Iriarte, todo aquello que pueda ser objeto de apropiación, entendiendo como tales, las cosas que no se encuentran fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.*13

3.2 Requisitos contenidos en el artículo 43 de código fiscal de la federación.

El artículo 43 indica cuales son los requisitos que deben contener toda orden de visita domiciliaria para que esta pueda ser considerada como legal.

"**Art. 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 situación o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente".

3.2.1 Requisitos contenidos en el artículo 38 del código fiscal de la federación.

Como podemos apreciar el primer requisito que debe contener la orden de visita es el de cumplir con lo establecido en el artículo 38 del código fiscal de la federación, que marca lo siguiente:

"**Art. 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 los 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".

El primer requisito que nos menciona la ley es el de "contar por escrito" esta cualidad que debe cubrir todo acto de autoridad administrativa esta también contenida en el artículo 16 constitucional. La materialización del acto de molestia se representa en la orden de visita domiciliaria, que no es más que el oficio a través del cual se manifiestan la voluntad unilateral de la autoridad de que determinado servidor público habrá de introducirse en domicilio fiscal del sujeto pasivo mencionado en el oficio para llevar a cabo la revisión de las obligaciones fiscales.*14. Como se apunto anteriormente, toda orden de cateo será por escrito, y en consecuencia dicha formalidad se aplica la visita domiciliaria.

Pie(14orden de visitas domiciliares para efectos fiscales, Salvador Santana Loza y José Candelario Uribe Gómez.

En efecto, el artículo constitucional en comento obliga a que todo acto de molestia se apoye en la emisión previa de mandamiento escrito, en el que el afectado pueda apreciar, tanto la competencia que lo emite, como la fundamentación y motivación del acto y demás requisitos que se deban cumplir, salvaguardando de esta manera la seguridad jurídica del

contribuyente.**15. Lo anterior da al gobernado la oportunidad de constatar de manera fehaciente que dicho acto de molestia, en particular la orden de la visita domiciliaria, en efecto esta dirigida y debe de practicársele a él.

15* VALIDEZ DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS SIN PREVIA ORDEN, PEDRO GUTIÉRREZ

De esta manera el mandamiento verbal no es suficiente para que el o los visitadores que se ostenten como visitadores o inspectores, con credenciales u oficios o constancias de identificación de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o establecimiento **16

*16 LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, EMILIO MARGAIN

Es un esfuerzo por parte del poder judicial de la federación así como del tribunal fiscal de la federación de que esta situación quede lo más clara posible se emitieron los siguientes criterios:

> **Seguridad jurídica, garantía de las ordenes verbales de autoridad son violatorias en si mismas del artículo 16 constitucional.** El artículo 16 constitucional contiene una garantía de seguridad jurídica, que se traduce en forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera pude observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que originen una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional

(1er. Tribunal colegiado del vigésimo primer circuito. GACETA S.J.F NÚM.65) Mayo 1963, pág. 61.

Visitas domiciliarias.- Solo pueden practicarse previa orden de autoridad competente.- conforme a lo dispuesto del artículo 16 constitucional, toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio de los particulares debe fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se deba entender la diligencia y el objeto de la misma de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatoria de la garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente.

(Revista del tribunal fiscal de la federación 2ª época año V Núm. 36 Diciembre de 1982, pág. 331**)**

Con base a lo anterior es de concluirse que por ninguna causa se puede realizar una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales sin previa orden escrita de autoridad competente, resultaría ilegal toda actuación a través de la cual se de a conocer en forma verbal o por algún otro medio que no se a través de un escrito que permita dejar constancia documental del acto notificado. ***17. Por último el mismo

código fiscal de la federación en su artículo 114 impone sanciones a las personas que representando a la autoridad fiscal obren de forma fiscal:

> " Art. 114.- Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practique visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente..."

17***REQUISITOS DE LA ORDEN DE COMPULSA DOMICILIARIA Y SU TRAMITE ADMINISTRATIVO, MANUEL HERNÁNDEZ ALVAREZ

El segundo requisito al cual nos obliga el artículo 38 del código fiscal de la federación, y que igual que el anterior esta contenido en el texto constitucional, es el que la orden de visita señale la autoridad que la emite, es decir, ningún acto de las autoridades fiscales puede ser ordenado en forma anónima. El oficio por medio del cual se ordena la visita domiciliaria debe contener con toda precisión los datos que permitan al contribuyente, el representante legal o el tercero con quien se entienda la diligencia, identificar a la autoridad que lo emiten, así como las atribuciones que le hacen competente para emitir ese acto. Tanto la competencia como la identificación de la autoridad que emite la orden de visita debe apreciarse en el mismo texto.***18

18REQUISITOS DE LA 17REQUISITOS DE LA ORDEN DE COMPULSA DOMICILIARIA Y SU TRAMITE ADMINISTRATIVO, MANUEL HERNÁNDEZ ALVAREZ

Emilio Margain, conceptualiza como autoridad competente aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esta ejerciendo. Si la facultad es otorgada

mediante una ley entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla porque estaría excediéndose de lo que esta señala y propiciando la incertidumbre en perjuicio de los gobernados.***19

19***LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, EMILIO MARGAIN

En consecuencia, la persona que reciba una orden de visita domiciliaria debe por mandato constitucional poder apreciar de manera fehaciente en el texto de la orden la autoridad emisora de dicho acto de molestia evitando así violentar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La fracción III del artículo 38 se refiere a varios puntos, que no por el hecho de estar contenidos en una fracción son menos importante, es más, todos tiene el rango de constitucionales en virtud de estar contenidos en el artículo 16 de la carta magna como requisitos que debe cumplir toda orden de cateo. Estos requisitos que debe de cumplir la orden de visita son los siguientes:

1.- Estar Fundado

2.- Estar motivado

3. Expresar la resolución objeto propósito de que se trate.

Siguiendo el mismo sistema de análisis estudiaremos por separado cada requisito para poder determinar con exactitud que debe entender el contribuyente y la autoridad fiscal por cada uno de ellos.

La fundamentación será estudiada posteriormente en el siguiente capítulo, desde el punto de vista de la facultad discrecional por lo que nos enfocaremos en el presente punto a estudiarla desde el aspecto netamente fiscal.

Debemos entender por fundamentación la expresión precisa de los preceptos aplicables al caso que realicen loa autoridad administrativa en la orden de visita domiciliaria. Es por esto que la orden debe contener todos los ordenamientos legales que sean aplicables a este acto de autoridad citando los artículos, Fracciones, párrafos e incisos de todas las leyes y reglamentos en los que la autoridad apoya su determinación. (En el próximo capítulo lo analizaremos más detalladamente).

En la práctica la orden de visita debe contener los preceptos legales para fundamentar dos cosas:

1.- La expedición de la orden de visita.- lo anterior de fundamente a través de los artículos 16 constitucional; 42 Frcc. III, 43,44,45,46,46-A y 47 del código fiscal de la federación..

2.- La competencia del servidor público que la emite.- La orden debe cumplir con el requisito de señalar la autoridad que la emite, y como veremos más adelante la orden debe ostentar la firma del funcionario competente. Ambas situaciones deben fundarse para no violentar la seguridad jurídica del contribuyente, puesto que este quedaría en estado de indefensión en el supuesto de que la orden cumpliera con estos requisitos pero en ella no se expresaran los fundamentos legales, todo lo anterior en virtud de que el contribuyente no tendría ninguna forma de corroborar que dichas autoridades efectivamente están facultadas para emitir una orden de visita. Esto es un pequeño desglose del capitulo siguiente. Pero la inclusión en el cuerpo de la orden de los

artículos respectivos de la ley del servicio de administración tributaria, del reglamento interno del mismo organismo y de los acuerdos por virtud de los cuales se señalan el nombre, sede y circunscipción de las unidades administrativas, cubren la fundamentación de este punto. ***20

***20 REQUISITOS DE LA ORDEN DE COMPULSA DOMICILIARIA Y SU TRAMITE ADMINISTRATIVO, MANUEL HERNÁNDEZ ALVAREZ.

Por su parte, el poder judicial de la federación ha emitido la siguiente interpretación al respecto:

> **Visitas domiciliarias. Fundamentación y motivación en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.** Siendo facultad de la autoridad hacendaria la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que se ejercita, entre otros medios, a través de visitas domiciliarias por mandato expreso tanto por el artículo 16 de la constitución federal, como de los artículos 42,,43,44,45,46,55 de código fiscal de la federación, las ordenes de auditoria respectivas que se emitan para este fin, no reuieren de mayor fundamentación y motivación, que en ellas se asiente el lugar que ha de ser visitado, el sujeto visitado, y el objeto de visita, así como las disposiciones legales que facultan a la autoridad a efectuar la auditoria, esto es, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita domiciliaria, que la orden sea dirigida al ocupante del lugar visitado, el periodo que abarcara la visita, los impuestos que

deban realizarse y los fundamentos légueles que autoricen a la autoridad administrativa a efectuar este tipo de actos.

(Cuarto tribunal colegiado en materia administrativa de primer circuito. Amparo en revisión 914-91. BAR ALFONSO, S.A. 29 de Agosto de 1991). Unanimidad de votos ponente: José Méndez Calderón, secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.)

Por motivación debemos entender la expresión de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para le emisión del acto. Este punto también será analizado en el siguiente capítulo, donde se profundizará más en el tema. Aunado a lo anterior es importante volver a marcar que la interpretación que, tanto la secretaria de hacienda y crédito público como los tribunales federales le han dado la motivación, desde nuestro punto de vista es completamente errónea. En efecto, la definición planteada líneas arriba es generalmente aceptada dentro e todos los ámbitos de derecho. Los tribunales han querido crear una excepción en beneficio de las autoridades fiscales, donde no se puede, toda vez que no existe precepto legal alguno donde se establezca que la definición de motivación cambiara completamente para efectos de la visita domiciliaria.

Entremos ahora al estudio de la resolución, objeto o propósito del que se trate, último requisito contenido en esta fracción. Es lógico apuntar desde el inicio que dicho objeto es la comprobación por parte de las autoridades fiscales que el contribuyente, sujeto a revisión, ha cumplido con las disposiciones fiscales aplicables toda vez que así lo marca

el multicitado precepto constitucional. Por lo tanto, el primer punto lógico del objeto de la visita es precisamente este.

Lo anterior ha creado diversas opiniones entre los doctrinarios e incluso diversos criterios emitidos tanto por el tribunal fiscal de la federación como por el poder judicial existiendo argumentos a favor y en contra. Existe una corriente de pensadores, legisladores y juzgadores que defienden las posición de que con la simple mención de que la visita es para efecto de comprobar el fiel cumplimiento de las disposiciones fiscales se cumple con el requisito del propósito puesto que de esta manera el contribuyente sabe que la visita estará enfocada al ámbito fiscal y al cumplimiento que esta ha dado a las disposiciones que lo rigen. Por otro lado existe una corriente que manifiesta que el requisito en cuestión no puede estar completo si la orden de visita domiciliaria sólo expresa como propósito lo anterior puesto que es genérico e inaplicable en un cien por ciento. En efecto, el ámbito fiscal es extenso y complicado, las obligaciones a las que esta sujeto todo gobernado son muchas y diversas en materia fiscal, resultaría genérica por la gran cantidad de obligaciones a la que esta sujeto todo gobernado e inaplicable por que de todo el mundo de obligaciones fiscales existentes, el visitado no esta obligado a cumplir con todas. Por lo tanto, se encontraría en estado de indefensión al expresar la orden un objetivo tan vasto, pues se presentaría el supuesto de que los visitadores intentarían verificar obligaciones para los cuales no son competentes e incluso verificar obligaciones a las que no esta obligado el contribuyente.**21

**21 FINALIDA Y FORMA DE EXPRESAR EN LA ORDEN AL PROPÓSITO DE LA VISITA DOMICILIARIA, PEDRO GUTIERREZ

Es por esto que desde nuestro punto de vista, el segundo punto que debe cumplir el objetivo de la orden de visita es el de plasmar, de manera precisa conforme a la competencia de la autoridad que la emite, los impuestos u obligaciones que el visitador verificará. Señalar con precisión el objeto de la visita, por tratarse de un acto de molestia, debe de ser pleno pues solo de esta manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 constitucional en el sentido de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas por los cateos. Aplicando lo anterior a la materia debe señalarse por su nombre los impuesto a verificar de una manera limitativa y no enunciativa. Según Pedro Gutiérrez, adoptar un criterio contrario crearía inseguridad jurídica violando el artículo en cuestión e impediría estar en condición de cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del código fiscal de la federación que se refieren a poner a disposición la contabilidad que acredita el cumplimiento opuesto que al ser tan genérica la orden de igual manera será la información aportada por el contribuyente.***22

***22**21 FINALIDA Y FORMA DE EXPRESAR EN LA ORDEN AL PROPÓSITO DE LA VISITA DOMICILIARIA, PEDRO GUTIERREZ

Si la orden de visita que se emite resulta ser genérica, en la práctica se presenta el supuesto siguiente, al ser tan amplia el propósito de la visita el visitador tendría acceso a un sin fin de información. La práctica contable no permite realizar una verificación técnica de calidad en tiempos tan reducidos y menos si se toma en cuenta que los visitadores no se enfocan a una sola auditoria. Los visitadores en estas circunstancias deciden, del conjunto de obligaciones que esta sujeto el contribuyente, cuales impuestos verificar cometiendo una

flagrante violación a la ley, toda vez que dichos visitadores en ningún ordenamiento legal están facultados para tomar esta decisión.

Finalmente en una contradicción de tesis el poder judicial de la federación resuelve lo siguiente:

> **Orden de visita domiciliaria. su objeto.-** Acorde con lo previsto con el artículo 16 constitucional, así como su interpretación realizada por esta suprema corte en la tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: **Visita domiciliaria, orden de requisitos que debe satisfacer y ordenes de visita domiciliaria, requisitos que deben contenerlas,** 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 visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no solo 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 ultimo, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernador y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuyentes 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 la contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, por que en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la practica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Está conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenorice o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, por que tal exageración provocaría con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la S.H.C.P., de acuerdo con su registro de alta, sabe que 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 por que, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe que 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 deberes tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuantas al fisco.
>
> **(Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Diciembre de 1997 p. 333)**

el tercer punto a cumplir para poder considerar este requisito satisfecho es el de hacer mención expresa del periodo sujeto a revisión. Sabemos que el mismo código Fiscal impone una limitante de cinco años al respecto, pero la delimitación del periodo es imprescindible toda vez que si no lo contiene la orden de visita se estaría dejando al arbitrio de los visitadores la determinación del periodo a revisar. Es decir, sería el criterio y voluntad del visitador el que determinaría las contribuciones a verificar y no el del funcionario que firma la orden y que es legalmente quien puede decidir esta circunstancia.[23]

**23 Finalidad y Forma de expresar en la orden el propósito de la visita domiciliaria, Pedro Gutiérrez

a continuación transcribimos un criterio del Tribunal Fiscal que avala la mención, dentro de la orden de visita, del periodo sujeto a revisión

> **Orden de visita.- objeto y temporalidad de la misma**. Para estimar satisfecho en una orden de visita el requisito contemplado por el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ésta debe precisar además de los impuestos y accesorios sujetos a revisión, el ejercicio o el periodo al cual se va a circunscribir la actuación de los visitadores, pues de no hacerse de esta forma, quedaría incumplida la naturaleza del objeto o propósito que se persigue, puesto que este puede estar precisado ene l tiempo, es decir, debe hacerse mención en forma específica cuáles son las cargas tributarias que va a revisar y respecto a periodos determinados. Lo anterior tiene como finalidad, el resguardar la garantía de legalidad jurídica el visitado, resultando ésta una forma de limitación de la actuación de los visitadores, los cuales solo deben sujetarse a verificar en determinado periodo y por ciertos impuestos, si el sujeto pasivo cumplió con las obligaciones inherentes a las actividades que realiza, en los términos de las leyes respectivas.
>
> **(SS/323 juicio atrayente No. 372/92/361/92. resuelto en sesión de 23 de septiembre de 1993. por unanimidad de 8 votos.- magistrado ponente: Ma. Guadalupe Aguirre**

Soria.- secretaria : Ma. Eugenia Rodríguez Pavón. RTFF 3ª Época año VII No. 74, Febrero de 1994 p. 13)

finalmente la última fracción del multicitado artículo 38 hace referencia a dos requisitos mas. Primero, el de ostentar la firma de funcionario competente, y segundo, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido.

Como podemos apreciar el presente artículo maneja dos requisitos que pueden llegar a confundirse, el primero es que la orden debe contener el nombre de la autoridad que la emite y el segundo es el de contener la firma del funcionario competente. Desde nuestro punto de vista, la ley correctamente, contempla la presente situación. En efecto como lo analizamos en el capítulo anterior, la autoridad facultada para emitir este acto de fiscalización es la administración Local de Auditoria a través de su Administrador. Por lo tanto es esta autoridad fiscal la que debe aparecer en el texto de toda orden de visita, cumpliendo así el requisito de señalar la autoridad que emite el acto. El Administrador Local de Auditoria al estampar su firma autógrafa en la orden, siendo autoridad competente, cumple también con el otro requisito. Al encontrarnos en este supuesto no existe dificultad alguna para el contribuyente puesto que es la autoridad competente la que emite y firma el acto. Pero la ley contempla otro supuesto en el cual la autoridad emisora del acto no es la que plasma su firma autógrafa, y es en este caso donde la autoridad firmante debe ser, a su vez, competente para sustituir al Administrador facultado. El reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria nos establece en su artículo 24 sexto párrafo establece lo siguiente.

> "Art. 24.- Los administradores serán suplidos, indispensablemente, por los subadministradores que de ellos dependan...".

Por su parte, el artículo 21 apartado inciso " C " último párrafo nos establece quienes son los Subadministradores que dependen de las Administraciones Locales de Auditoria:

"Art 21.- Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación, de Auditoria Fiscal, Jurídicas de ingresos y de Recursos tendrán la denominación que señala este Reglamento, y la circunscripción territorial y sede que se determine mediante acuerdos de l Presidente del Servicio de Administración Tributaria:

C.- Compete a las Administraciones Locales de Auditoria Fiscal a que se refiere el apartado "f" de este artículo, ejercer las facultades siguientes:

Las administraciones Locales de Auditoria Fiscal estarán a cargo de un Administradorm quien será auxiliado en el ejercicio de las facultades conferidas en este Apartado por los Subadministradores "1", "2", "3", "4" y "5", Jefes de Departamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio".

Otro supuesto a considerar es cuando la firma que se plasma en la orden corresponde al titular de la administración local de auditoria pero esta firma no es autógrafa. El supuesto en comento resulta ser una violación al artículo 16 constitucional, puesto que la firma facsimilar o electrónica no es una manifestación espontánea de la voluntad como lo sería la firma autógrafa y el espíritu del constituyrnte es prcisamente este que la autoridad manifieste a través de su firma la decisión de ejercer en este caso la

facultad de comprobación denominada visita domiciliaria. Al respecto, el tribunal fiscal de la federación a emitido el siguiente criterio:

> **"Firma facsimilar de funcionarios públicos.- viola las garantías individuales**.- Las resoluciones que dictan las autoridades, donde aparece la firma facsimilar de funcionario, no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, porque esta disposición requiere que todo acto de autoridad debe estar emitido por autoridad competente por escrito y con la firma del funcionario que lo emitió, de lo que se desprende que debe ser firma autógrafa

El segundo requisito mencionado en este párrafo como lo establecimos anteriormente es el de asentar el nombre del contribuyente visitado, a través del cumplimiento de este requisito se protege la seguridad jurídica de los contribuyentes y se otorga certidumbre al visitado de que la autoridad efectivamente resolvió aplicarle un acto de molestia. Para Emilio Margain este requisito es de gran importancia toda vez que a contener el artículo 16 constitucional la frase "nadie puede ser molestado ", significa que debe precisarse el nombre de a quien va dirigido el acto de molestia. El mismo autor critica el supuesto donde las ordenes de visita son expedidas como un espacio donde debería ir el nombre de la persona auditada, para que el visitador lo asiente una vez que se constituya en el domicilio fiscal. Lo anterior es una

clara violación constitucional toda vez que el auditor no esta facultado para decidir a quien se le ordena una visita domiciliaria y con el supuesto manejado anteriormente se concluye que es efectivamente el visitador quien decide el contribuyente a visitar. ***24

Tanto el artículo 16 de la constitución como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se refieren a los términos persona o persona, nombre o nombres lo que nos lleva a la concusión de que se debe consignar en la orden de visita el nombre, denominación o razón social del destinatario, ya sea persona física o moral. Por lo anterior, la autoridad debe forzosamente precisar de manera adecuada el sujeto al que decide auditar, conociendo particularmente el nombre de dicha persona puesto que este es el atributo de la personalidad que la ley toma en cuenta para la identificación. Es necesario que la autoridad fiscal tenga conocimiento de la manera de cómo debe figurar el nombre de las personas tanto físicas como morales. Por principio debemos definir lo que debe de entenderse por nombre, el diccionario jurídico mexicano del instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México establece que el nombre es el conjunto de palabras con que se designan las personas para individualizarse y distinguirles unas de otras, y de reconocer la existencia de las siguientes dos especies de personas jurídicas, ambas con la actitud de ejercer derechos y contraer obligaciones:

1.- Las personas físicas y 2.- Las personas morales. El nombre de las personas físicas es obtenido de manera diversa al de las personas jurídicas o morales, es por esto que los analizaremos por separados.

El Código Civil del Distrito Federal establece en su artículo 58 que en el acta de nacimiento levantada cuando sea presentado el niño ante el Juez del Registro Civil, contendrá el nombre y apellidos que le correspondan, entre otros datos. De lo anterior se

desprende que el nombre de una persona física consta de dos partes el nombre propio o de pila e inmediatamente después los apellidos de los padres. Como integrantes de la relación tributaria los contribuyentes, personas físicas, deben cumplir las disposiciones fiscales ostentándose con su nombre. Cuando un gobernado acude al registro federal de contribuyentes a inscribirse, como prueba de identidad se le pide una copia de su acta de nacimiento. Con base en esto la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación donde debe expresar el nombre de los contribuyentes a revisar sin cometer error u omisión toda vez que dispone del documento idóneo que certifica el nombre correcto del contribuyente persona física.*25

En el caso de las personas morales la ley exige que también realicen sus actividades bajo determinado nombre. El nombre de las personas morales pudiera ser una designación, una denominación, una razón social o un nombre civil. El documento idóneo a través del cual cumplen con el requisito de identificación al momento de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes es el acta constitutiva en la cual viene asentado con claridad el nombre de la nueva persona jurídica. Razón por la cual, al igual que las personas físicas, la autoridad fiscal al someter a una persona jurídica a una visita domiciliaria debe expresar correctamente el nombre de esta puesto que tienen todos los elementos para ello, documentos probatorios que fueron solicitados a la persona moral en el momento de su inscripción.

El Tribunal Fiscal de la Federación emitió el siguiente criterio:

> Orden de visita.- Debe indicar con exactitud el nombre del visitado.- Es nula una liquidación que se base en una visita domiciliaria, practicada con base en una

orden de visita dirigida a un causante distinto, pues ello equivaldría a realizar la visita sin orden de ella.

El mismo Código Fiscal crea una excepción a lo anterior y es cuando se ignore el nombre del contribuyente. En efecto, cuando la autoridad se encuentre en un supuesto como el mencionado, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Lo anterior se presenta con bastante frecuencia en el caso de los gobernados que omiten presentar su inscripción en el registro federal de contribuyentes. Cuando la ley se refiere a "datos suficientes que permitan su identificación ", debe entenderse aquellos datos que correspondan a una persona determinada evitando información genérica y susceptible de interpretaciones diversas, siendo de esta manera la media filiación, la dirección del domicilio fiscal, el nombre del negocio y la descripción de sus actividades elementos que proporcionan una identificación firme y clara.**26

3.2.2 Requisitos contenidos en artículo 43 fracción I del código fiscal de la federación.

Retomando los requisitos del artículo 43 del Código Fiscal y Cumpliendo el primero de ellos que es seguir lo establecido en el artículo 38 del mismo ordenamiento, continuaremos con el estudio de la primera fracción del artículo 43 que se refiere que en la orden de visita se indique el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, cada aumento de lugares afectados a visitas deberá notificarse al visitado. Este requisito también es de los contenidos en el artículo 16 constitucional por lo cual reviste de gran importancia.

Es cierto que la constitución dentro de su artículo 16 no establece de una manera clara que la visita domiciliaria deba realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente y con base en lo anterior podría darse el entendido de que la visita domiciliaria puede realizarse en el domicilio del particular. Lo anterior lo desvirtúa la misma Ley al hacer referencia a lo largo de su texto del domicilio fiscal como el lugar señalado jurídicamente para que se

lleven a cabo las visitas domiciliarias. [27] aunado a lo anterior es el mismo Código Fiscal de la Federación el que establece en sus artículos 27 y 28 la obligación a los contribuyentes de mantener la contabilidad en el domicilio fiscal, por lo cual resultaría ilógico el hecho de que las ordenes de visita en primer termino se dirigieran a un domicilio distinto del fiscal.

Desde el punto de vista de Manuel Hernández Álvarez, la autoridad esta facultada para realizar auditorias tanto en sus oficinas como en los domicilios de los contribuyentes, estas ultimas son denominadas visitas domiciliarias. En las visitas domiciliarias los auditores se trasladan al lugar o establecimiento del sujeto a revisión donde revisan su contabilidad, bienes y mercancías reuniendo la información necesaria para determinar si el contribuyente cumplió con las disposiciones fiscales. El lugar donde se realizan las visitas, como regla general, es el domicilio fiscal del contribuyente. Debido a la diversidad e domicilios que pude tener un solo contribuyente el artículo 10 del Código Fiscal del al Federación establece, para efectos de esta materia, cual debe ser considerado como domicilio fiscal. [28]

Haciendo una breve sinopsis del articulo 10 en comento podemos decir que para efectos de esta matera se considera domicilio el siguiente:

Para personas físicas:

1.- El local en que se encuentra el principal asiento de los negocios, en el caso de personas que desarrollan actividades empresariales.

2.- El local que se utiliza como base fija para el desempeño de sus actividades, en el caso de personas que presten servicios personales independientes.

3.- El lugar donde tengan el principal asiento de sus actividades, en los casos no contemplados anteriormente.

Para personas morales:

1.- El local donde se encuentra la administración principal del negocio, en el caso de personas morales residentes en el país.

2.- Para personas morales residentes en el extranjero el establecimiento dentro del territorio nacional, si son varios, donde se encuentra la administración principal del negocio dentro del país, o en su defecto el que designen.

Hay que agregar que por administración principal del negocio se entiende el lugar donde, de manera esencial, se realizan los actos jurídicos, tendientes a la obtención de los beneficios o utilidades de que es susceptible el patrimonio.

En este requisito realmente no existe confusión alguna puesto que tanto como juristas como juzgadores coinciden en que la visita debe realizarse en el domicilio asentado en la orden en que la mayoría de las veces es el domicilio fiscal. *29

Lo expresado anteriormente de ninguna forma significa que las visitas domiciliarias solamente deban realizarse en el domicilio fiscal. En efecto dentro del artículo 28 del

Código Fiscal se contempla el supuesto de poder llevar la contabilidad e otro domicilio que no sea el fiscal siempre y cuando se cumplan con los requisitos que marcan el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Aunado con lo anterior la ley contempla la revisión de bienes y mercancías dentro del procedimiento de visita domiciliaria, dichos bienes y mercancías pueden encontrarse en establecimientos distintos como bodegas y otras sucursales. Es por lo anterior que resulta acertado el requisito de mencionar el lugar donde se realiza la visita domiciliaria a pesar de ser, en la mayoría de las ocasiones, el domicilio fiscal donde se efectúe esta. Se suma a lo anterior el hecho de que realice la visita solo en el domicilio fiscal del contribuyente se limitaría al fisco en perjuicio del cumplimiento de sus objetivos.**30

Cuando por las circunstancias especiales que se presene en la visita domiciliaria sea necesario aumentar lugares sujetos a visita esta situación debe notificarse previamente al contribuyente. Estas situaciones se presentan generalmente cuando al haberse iniciado la visita el auditor detecta bodegas, almacenes o establecimientos de cuales no tenían conocimiento y donde bajo sospecha fundada se pueda contener bienes, mercancías o incluso documentos contables que tengan relación con el objeto de la visita. Debe ser notificado previamente en virtud de que se dejaría en estado de indefensión al contribuyente al efectuarse un acto de molestia distinto sin previa notificación.

Para efectos prácticos es importante destacar que el domicilio esta compuesto por los datos que corresponden a la nomenclatura o numeración oficial que asigna la autoridad municipal, o la delegación política respectiva.

El poder Judicial de la Federación, ha emitido los siguientes criterios al respecto:

Visita domiciliaria. Debe practicarse en el domicilio fiscal del contribuyente.- Las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades preescritas para los cateos por constituir esta y aquellas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable que la visita domiciliaria debe cumplir forzosamente con todos los requisitos que al respecto le imponga la ley, entre otros, practicarse precisamente en el domicilio fiscal del contribuyente, como se desprende de lo dispuesto, en lo conducente, por los artículos 44,45,46, del Código Fiscal de la Federación.

Visita domiciliaria efectuada en lugar distinto al señalado en la orden.- Es violatorio de la garantía de audiencia.- El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece, en su fracción I, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etc., estarán alo siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden de visita, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran la autoridades fiscales.

3.2.3 Requisitos contenidos en el artículo 43 fracción II del Código Fiscal de la Federación

El articulo 43 fracción II indica que en la orden de visita debe expresarse el nombre del visitador o visitadores que efectuaran la visita. Dichas personas pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en cualquier tiempo. Solamente la sustitución o aumento de los auditores deberá notificarse al contribuyente. Finalmente los auditores podrán actuar conjunta o separadamente.

Es importante remarcar que es la orden de visita domiciliaria la que faculta a determinada persona como visitador o auditor. Puesto que es la que contiene los nombres de las personas que para ciertas visitas domiciliarias fungirán como auditores. [31]

Esta situación de mencionar a los visitadores en la orden de visita genera certidumbre en el contribuyente toda vez que de esta manera podrá constatar que es la autoridad competente la encargada la que designa a las personas que efectuaran la revisión, teniendo la seguridad de que son personas capacitadas las que se encargan de la auditoria.

El aumento, sustitución o reducción de los visitadores suele darse continuamente en al practica fiscal por lo que la Ley así lo contempla. Principalmente sucede cuando las visitas toman mas de un periodo o cuando los visitadores son reubicados, o simplemente cuando alguno renuncia, el caso contrario es cuando por la magnitud del contribuyente y no solo cuando el cambio se refiera al aumento o sustitución de auditores. En efecto, la reducción de estos debe ser también notificada para crear así una completa certeza jurídica en el contribuyente, lo anterior en virtud que de no hacerlo el contribuyente desconoce a

ciencia cierta si la persona que esta verificado el cumplimiento de las disposiciones fiscales no ha sido removida de dicho cargo, puesto que la Ley no contempla el supuesto de notificar por reducción del grupo de auditores. De lo anterior se desprende del hecho de que en la orden constara el nombre completo y correcto de los visitadores designados y que solamente estos podrán desahogar las diligencias de visita puesto que son los únicos autorizados en la orden.

En el supuesto de sustitución o aumento de auditores la notificación que se realice de ese oficio debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos que cumple la orden de visita. Esto se debe a que dicho oficio es una extensión de la orden misma.

Los visitadores nombrados mediante un oficio de aumento o sustitución no podrán actuar hasta en tanto surta efectos la notificación de dicho oficio.[33]

Finalmente el Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido el siguiente criterio, siempre en busca de la seguridad jurídica del contribuyente.

> **Visitas.- Los oficios de substitución, aumento o reducción de personal autorizado para la practica de aquellas, debe firmarlos la autoridad que expidió la orden.-** el art. 84, fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 establecía lo siguiente: I.-Sólo se practicaran por mandamiento escrito de autoridad fiscal competente que expresará... b)El nombre de la persona o personas que deban desahogar la diligencia, las

cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden... de ello se sigue que si a un causante sujeto a una visita domiciliaria le notifican oficios de substitución o aumento del personal original autorizado para practicar la diligencia, y éstos se encuentran firmados por una autoridad diversa a la que expidió la orden, tales oficios son violatorios del numeral antes mencionado.