

Unidad 15

- Fase oficiosa del procedimiento fiscal I

“El procedimiento puede iniciarse por el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, como la presentación de manifestaciones, avisos, a que obligan las diversas leyes fiscales.”

1. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento puede iniciarse por el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, como por la presentación de manifestaciones, avisos, etc., a que obligan las diversas leyes fiscales; o por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, con la determinación y pago del tributo, ya sea que la determinación sea a cargo del contribuyente o de la autoridad; o por la formulación de alguna instancia del particular; o bien por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Es común que las diversas leyes tributarias, a fin de poder controlar debidamente la recaudación, establezcan obligaciones fiscales formales a cargo de los particulares, consistentes en la realización de ciertos trámites administrativos, obligaciones que deben cumplirse dentro de los plazos que al efecto se señalan y cuya omisión constituye una infracción sancionada por dichos ordenamientos.

Como ejemplo de estas obligaciones fiscales formales tenemos la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, prevista por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, así como la obligación de presentar al propio Registro los avisos que se precisan en los artículos 14 y siguientes del Reglamento del Código mencionado.

En este caso, el procedimiento quedará agotado con el cumplimiento de la obligación fiscal formal, es decir, se inicia y termina el procedimiento con el cumplimiento de la obligación.

Tocante al procedimiento por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, podemos distinguir dos momentos: el de la determinación y el del pago. En materia de determinación, la regla general que actualmente impera es la de que sea el propio contribuyente quien determine el tributo que debe pagar, es decir, la autodeterminación, a que nos hemos referido con anterioridad, y así lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación al decir que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, por lo tanto, se requiere que la ley tributaria establezca expresamente que corresponde a la autoridad la determinación y liquidación del crédito fiscal para que se haga en esta forma y constituirá la excepción a la regla. Para el caso de que la determinación sea a cargo de la autoridad, el mencionado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

En el caso de autodeterminación del tributo (en este concepto quedan comprendidos los casos de retención y de recaudación por un tercero ajeno a la relación tributaria), el contribuyente debe presentar su declaración en la época de pago, es decir, durante el plazo o en el momento establecido por la ley para ese efecto, el cual varía según el tributo de que se trate, de modo que hay que atender a las leyes que regulan a cada uno de los tributos y si ellas son omisas a lo dispuesto por el mismo artículo

6° del Código Fiscal de la Federación. Si la determinación es a cargo de la autoridad fiscal, ya sea porque de origen así lo prevea la ley o porque sea el resultado del ejercicio de facultades de comprobación por revisión de declaraciones o de dictámenes sobre estados financieros, o bien por visitas domiciliarias, a que más adelante nos referimos, o porque se lleve a cabo la determinación presuntiva de la utilidad de los contribuyentes, según lo dispuesto por los artículos 55, 56, 57, 58, 60, 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para el pago debe computarse sólo a partir de la fecha en que surta sus efectos la notificación correspondiente.

Por lo que se refiere a las instancias del particular, éstas pueden ser de muy diversa índole: solicitud de devolución de impuesto pagado indebidamente; solicitud para que se declare que ha operado la prescripción o la caducidad; solicitud de condonación; formulación de consultas; etcétera. Cualquiera que sea la instancia que formule el particular, dará origen a que la autoridad fiscal ponga en movimiento la maquinaria administrativa a fin de dar una resolución a dicha instancia. Debe ponerse especial cuidado en la formulación del escrito respectivo, pues el planteamiento del asunto, las pruebas que se ofrezcan, etcétera, serán de capital importancia no sólo en la resolución que se dicte en la instancia misma sino también para el caso de que haya necesidad de acudir ante las autoridades jurisdiccionales impugnando la resolución de la instancia.

Es evidente que la ley no puede contemplar todos y cada uno de los casos que pueden darse en la vida real, y si a ello aunamos el hecho de que las disposiciones fiscales suelen ser complejas y de difícil manejo, pues hay que enlazar las leyes con sus reglamentos y las demás disposiciones administrativas generales, veremos la necesidad de que frecuentemente se acuda ante la autoridad administrativa a fin de que despeje las dudas sobre la interpretación y aplicación correctas de la ley a través de una resolución personal y concreta. En esta materia, establece el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente y de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitida por escrito por autoridad competente para ello.

Como se observa, el referido artículo 34 del Código Fiscal de la Federación implícitamente consagra el derecho de los particulares a formular consultas a la autoridad fiscal y la correlativa obligación de éstas de darles contestación, lo que no es sino el reconocimiento en el ordenamiento fiscal del derecho de petición que consagra el artículo 8° de la Constitución Federal Mexicana.

Estas consultas, así como todas las instancias o peticiones que formule el particular ante la autoridad fiscal, deben ser resueltas en breve plazo, pues el artículo 8° del Código Político Mexicano, que consigna el derecho fundamental de petición que tiene todo individuo, dispone que a toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. Esta disposición constitucional es recogida por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica no sólo lo que para el Derecho Fiscal significa la expresión "breve plazo" utilizada en el texto constitucional, sino que,

además, precisa que el acuerdo escrito a que también se refiere en el precepto constitucional debe ser la resolución de la instancia de que se trate, es decir, el acto definitivo que ponga fin al procedimiento y resuelva el asunto planteado. La disposición del Código Tributario establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y si se requiere al promovente para que cumpla requisitos omitidos al formular su instancia o petición o para que proporcione los elementos necesarios para resolver, el plazo comenzará a correr desde que el requerimiento haya, sido cumplido, pues de no haber tal requerimiento el plazo corre a partir de la fecha de presentación de la instancia o petición.

Sin embargo, a pesar de lo dispuesto por los preceptos constitucional y ordinario mencionados, no siempre la autoridad fiscal resuelve la consulta o instancia de que se trate dentro del plazo legal y se produce entonces lo que la doctrina llama silencio administrativo. El silencio administrativo consiste, entonces, en la abstención de la autoridad administrativa de emitir la providencia que por ley debe recaer a toda instancia o petición que se le formule.

En la legislación mexicana existen casos en que, como dice Fraga, el silencio de la autoridad se presume como una manifestación de voluntad y surte los efectos de acto declarado. En este caso, por tanto, la ley una manera abstracta y general, da un significado concreto al silencio de la autoridad. Por ello el mismo Fraga, citando a Fernández de Velasco, nos dice que "en derecho administrativo el silencio significa sustitución de la expresión concreta del órgano, por la abstracta prevenida por la ley".

En el Derecho Fiscal el silencio de la autoridad se presume como resolución negativa a la instancia; es decir, el significado presunto del silencio es una negativa á así está previsto por el propio artículo 37 del Código Fiscal de la Federación al establecer que transcurrido el plazo de 4 meses a que antes nos hemos referido, sin que se notifique la resolución de la instancia o petición, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. A esta resolución presunta comúnmente se le llama negativa ficta.

2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN. REVISIÓN DE DECLARACIONES Y DE ESTADOS FINANCIEROS.

En los términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes. A su vez, el artículo 28 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Con fundamento en las anteriores disposiciones, se señala en el artículo 60, fracciones VIII, IX y del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue competente a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos salvo los aduanales, son de la competencia de la Dirección General de Aduanas, sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal (probablemente en un futuro próximo se incluya a la contribución de mejoras de carácter federal, vigente a partir del 1 ° de enero de 1986). Este poder o atribución que ejerce la Secretaría de Hacienda por conducto de la Dirección General de Fiscalización o la Dirección General de Aduanas, en su caso, es lo que se llama facultades de comprobación.

En opinión de Roberto Álvarez ("La Función de Fiscalización". Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Marzo. 1380), las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Para el eficaz desempeño de estas atribuciones, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

El dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa (juris tantum) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos; el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que da como resultado del

mismo; y que el contador público emita conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento del Código.

La revisión del dictamen del contador público consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo información, documentación complementaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular, pero autorizado por la autoridad fiscal, para que este formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes, sino que la existencia de este derecho se encuentra implícita en las disposiciones contenidas en los artículos 42, fracción IV (que establece la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen) y 52 (que prevé cuál es la eficacia jurídica del dictamen).

Tampoco prevé el Código Fiscal de la Federación el procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él, sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 45 a 58 se refiere a este dictamen y dispone cómo y cuándo debe presentarse; cuáles son los requisitos personales que debe satisfacer el contador público; cuándo la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, etc. Sobre este particular consideramos que las disposiciones relativas a la manera de ejercer este derecho, es decir, cómo y cuándo debe manifestarse a la autoridad fiscal el ejercicio del derecho; a las características y contenido del dictamen; y al ejercicio de las facultades de comprobación por el fisco debieran estar en ley, o sea, en el Código Fiscal de la Federación, y no en un reglamento, pues se trata de los elementos esenciales de esta institución jurídica fiscal.

Es pertinente apuntar, además, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, aunque fuera indebido, ni el Código que reglamenta, como ya hemos dicho, prevé el procedimiento pesa el desarrollo o ejercicio de las facultades de comprobación, ni si se le dará al contribuyente la oportunidad de intervenir dándole a conocer el resultado de la comprobación y concediéndole la oportunidad de formular aclaraciones, etc. Todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra la Ley Fundamental Mexicana.

En la práctica, hemos observado que cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, sigue un procedimiento similar al de la visita domiciliaria y concluida su revisión, si considera que hay alguna irregularidad, comunica al contribuyente sus observaciones y le concede plazo para que formule su inconformidad y aclaraciones (45 días) y rinda las pruebas que estime pertinentes.

Pero hemos de subrayar que ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria al respecto, resulta que este procedimiento constituye una actuación graciosa de la autoridad fiscal.

FACULTADES DE COMPROBACION. VISITAS DOMICILIARIAS.

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales. Este tipo de visitas encuentran su fundamento constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 de la Constitución Política del país, que establece que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de 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; a su vez, en relación con los cateos, señala que en toda orden de cateo que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La visita domiciliaría de auditoria es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.

En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, en los siguientes términos:

La orden de visita debe constar por escrito; señalar la autoridad que la emite; estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito (esta expresión que exige el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación constituye en sí misma la motivación del acto en este caso concreto); ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida y si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y 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, pero la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se deberá notificar al visitado y las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente. Aunque

el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.

Si al presentarse los visitantes al lugar donde deba practicarse la diligencia, y la visita sólo se puede realizar en el lugar o lugares señalados en la orden respectiva, no estuviere el visitado o su representante, deberán dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y si el citatorio no es atendido la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Dispone el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que los visitantes, al citar al visitado o su representante, en su caso, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Esta disposición resulta de difícil comprensión, pues la elaboración de la relación a que se refiere supone tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídicamente, y probablemente físicamente también, imposible, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva y no es razonable pensar que la persona que se encuentre en el lugar visitado y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, vaya a poner a disposición de los visitantes la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella, y aunque la tuviera, no habrá razón legal alguna para hacerlo, ya que, se insiste, la visita no se ha iniciado.

En el mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se prevé que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Esta disposición es incongruente con la prevista por el propio artículo 44 que comentamos que exige que la visita se realice en el lugar o lugares señalados en la orden de visita; y es violatoria del artículo 16 de la Constitución Política del país, pues este precepto ordena que la visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales se sujete a las formalidades prescritas para los cateos y entre ellas ese mismo precepto constitucional establece que debe señalarse en la orden el lugar que ha de inspeccionarse y a él debe limitarse la diligencia. Considerarnos que la disposición que comentamos resulta injustificada, pues no observamos obstáculo alguno para que, dado el caso, se amplíe la orden de visita para abarcar al nuevo domicilio y con ello queden satisfechos los requisitos legales y constitucionales para la validez de la visita.

Señala también el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad y que en los casos en que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya

importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

A estas disposiciones podemos hacerles la misma crítica que expusimos a propósito de la posibilidad de hacer una relación de la contabilidad del contribuyente visitado si al presentarse los visitadores no lo encuentran y le dejan citatorio; esto es, si la visita no se ha iniciado es jurídicamente imposible (y nuevamente tal vez físicamente también) llevar a cabo actos que suponen tener a la vista la contabilidad, o sea, haber iniciado la visita.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia. Antes de continuar con la exposición de las formalidades a que debe sujetarse la práctica de las visitas domiciliarias, es pertinente hacer el siguiente comentario a propósito de los visitadores. Estimamos que las personas que se designen para la práctica de la visita domiciliaria deben necesariamente ser contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así acreditarlo al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, puesto que es indudable que la práctica de una visita de comprobación mediante la revisión de todos los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, para así verificar los datos consignados en declaraciones y manifestaciones y, en general para cerciorarse del pago correcto de los tributos, constituye una cuestión de carácter técnico propia de la profesión de contador público, ya que es esta la profesión que se ocupa del conocimiento, manejo y revisión de la contabilidad de las personas, por lo tanto, este tipo de visita implica ineludiblemente el ejercicio de la profesión mencionada, conforme a lo previsto en las leyes que reglamentan esa materia.

Sólo si las personas designadas para la práctica de la visita domiciliaria son contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así lo acreditan al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, habrá la seguridad de que tales personas satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado y que son personas debidamente calificadas para opinar fundadamente sobre la situación contable del contribuyente en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éste.

De otra forma, consideramos que, además de la violación legal que entraña el ejercer una profesión sin estar legalmente autorizado para ello, que puede llegar a constituir un delito, de ninguna manera puede tener credibilidad la opinión de una persona que no ha acreditado ser experta en la materia de que se trata.

Sigamos ahora comentando las formalidades a que debe sujetarse la visita domiciliaria. Una vez identificados los visitadores, requerirán la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entiende la visita deberá designar de inmediato otras y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos y la sustitución o invalidará los resultados de la visita.

Se prevé también que las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores; así como solicitar a esas autoridades que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que es practicada. La hipótesis de esta disposición se podrá actualizar en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.

Conforme al artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, cita que los visitados, sus representantes o la persona con quien se entiende la visita en el domicilio fiscal están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o a los lugares objeto de la misma así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo o con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. Igualmente deben permitir la verificación de bienes y mercancías.

En el caso de que los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que auxilien en el desarrollo de la visita.

Dispone el mismo artículo 45 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal cuando se dé, alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden. En este caso, no se indica la manera de como ha de proceder el visitador, pues la negativa implica resistencia, por lo tanto, no se pondrá la contabilidad a disposición de los visitadores, entonces tendrán que recurrir al auxilio de la fuerza pública.
- b) Que existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- c) Que existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

- f) Que los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparan los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o ampare operaciones inexistentes.
- g) Que se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores. En este caso tampoco se indica la manera como ha de proceder el visitador ante la resistencia del visitado, tendrá también que recurrir al auxilio de la fuerza pública. Otro aspecto no previsto por esta disposición legal es la manera como ha de acreditarse la resistencia del visitado, tanto en este caso, como en el previsto en el inciso a), habida cuenta de que los visitadores no tienen fe pública. Lo que nos parece natural es que se levante un acta en presencia de dos testigos designados por el visitado o, en su negativa, por los visitadores.

El caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deben levantar un acta parcial al respecto, con la que se terminara la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantar el acta final. Lo anterior no se aplica si los visitadores sólo recogen parte de la contabilidad, en cuyo caso se levantará el acta parcial respectiva que señale los documentos que se recogen y podrá continuarse la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

Consideramos que la recogida de la contabilidad no sólo es injustificable, sino que es inconstitucional. No es justificable porque ninguna de las causales previstas lo amerita, toda vez que el propio Código Fiscal de la Federación prevé medidas para el aseguramiento de la contabilidad durante el desarrollo de una visita domiciliaria a fin de preservar la materia de la revisión, mismas que más adelante comentaremos. Es inconstitucional porque el artículo 16 de la Ley Fundamental Mexicana, que es el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, no prevé la hipótesis de que la autoridad pueda recoger la contabilidad, sino sólo que exija su exhibición.

El segundo párrafo del precepto constitucional mencionado dice: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las

formalidades prescritas para los cateos."

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, según el artículo 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación los visitantes podrán, indistintamente, durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. Con el fin de no entorpecer la actividad del contribuyente, prevé este mismo dispositivo legal que en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visita, visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Hemos visto que es una exigencia constitucional el que de toda visita domiciliaria se levante acta circunstanciada en presencia de testigo. A esta exigencia se refiere el artículo 46 en sus diferentes fracciones salvo la III que hemos comentado en el párrafo anterior, donde se señala que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, tales hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa; pero las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares; desde luego, en estos casos se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

Con las formalidades antes señaladas se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita o después de concluida.

Por otro lado, si resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, pero esta circunstancia deberá notificarse previamente a la persona con quien se entienda la diligencia.

Si al momento del cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente y si no se presenta el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. El acta deberá ser firmada por cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, por el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos y de dicha acta se dejará copia al visitado.

Consideramos que la exigencia legal de las firmas en el acta implica necesariamente que todos y cada uno de los folios que integren el acta y los anexos de la misma, en su caso, estén firmados por las personas a que hemos hecho referencia, pues sólo así se puede tener la seguridad de la autenticidad de los documentos. Por lo tanto, opinamos que la falta de firma en alguno de los folios invalida el acta por no cumplirse el requisito previsto por la ley.

Es conveniente destacar que conforme a la ley y por su naturaleza, las actas levantadas en una visita domiciliaria sólo deben contener la relación de hechos u omisiones observados, por lo tanto, los visitadores deben abstenerse de hacer apreciaciones sobre la situación fiscal y financiera del visitado o valoraciones sobre la eficacia jurídica y fiscal de la documentación revisada. Por esta razón se justifica que la parte final de la fracción I del artículo 46 disponga, para el caso de que los visitadores hagan la apreciación o la valoración antes dichas, que las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Para ejemplificar lo anterior, podemos decir que, entre otros, son hechos la presentación e identificación de los visitadores; la identificación del visitado; la exhibición a los visitadores de declaraciones, avisos, libros y demás documentación contable; la fecha de los asientos contables; las cantidades anotadas en los libros de contabilidad y en las declaraciones; las características y contenido de la documentación que respalda a los asientos contables, etc.; pero dejan de ser hechos y entran al terreno de la opinión la calificación del contenido de las declaraciones, de los libros de contabilidad y de la demás documentación contable y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues esto necesariamente supone la valoración por el visitador de los documentos mencionados y la apreciación de la situación del contribuyente.

En materia de visitas domiciliarias se prevé, como hemos dicho antes, la posibilidad de levantar actas complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se haya tenido conocimiento después de concluida una visita. Sobre este punto, consideramos que las actas complementarias son inconstitucionales, puesto que suponen el ejercicio de facultades de comprobación en visita domiciliaria sin que exista orden para ello. Ciertamente, una vez concluida una visita domiciliaria y levantada el acta final la orden expedida para la práctica de esa visita ha sido cumplida y se ha agotado definitivamente, por lo tanto, si se desea hacer alguna ampliación a lo actuado y asentado en el acta final, es necesaria una nueva orden que permita a los visitadores actuar válidamente, con apego a lo ordenado por el artículo 16 de la Constitución General de la República, pues de otra forma, actuar con apoyo en la orden anterior es tanto como pretender dar nueva vida jurídica a un acto que por cumplido y agotado ya no existe.

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por dos motivos:

- a) Porque el visitado antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

- b) Porque durante el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado.

En este último caso, el artículo 58 del propio Código Tributario mencionado faculta a las autoridades fiscales para proceder de la siguiente forma:

1. En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal se le notificar al visitado, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva antes referida.
2. Dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitantes. El plazo señalado podrá prorrogarse por una sola vez por 15 días más.
3. Las autoridades fiscales podrán concluir la visita o continuarla. Si deciden concluir la visita deberte levantar el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. Si deciden continuar la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado. En caso de que se haya concluido la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requiere una nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sea para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

La posibilidad de corrección a que se refiere el artículo 58 en comentario no operará si el contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos de agravante de las infracciones previstas por el artículo 75, fracción II del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales prevén ciertas conductas dolosas para evadir el pago de contribuciones.

Adicionalmente, podemos señalar que en los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación se establecen, y se regula su desarrollo, otras facultades de las autoridades fiscales, relacionadas con la comprobación del cumplimiento del contribuyente y los terceros con él relacionados de sus obligaciones fiscales. Estas facultades se refieren a la solicitud de informes o documentos; el plazo para exhibirlos y

cómo ha de procederse en el caso de compulsas.

4. INCONFORMIDAD CONTRA LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación establece una instancia de inconformidad a través de la cual el contribuyente a quien se le haya practicado una visita domiciliaria y no esté conforme con el resultado de la misma puede inconformarse contra los hechos contenidos en el acta final mediante escrito que debe presentar ante las autoridades fiscales dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró. En caso de inconformidad contra los hechos contenidos en actas complementarias, el plazo corre a partir del día siguiente al inmediato posterior al en que se cierren.

Al escrito de inconformidad se deben acompañar las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse, siempre que no se hubiese solicitado su presentación durante el desarrollo de la visita y los hechos contra los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no los hubiera desvirtuado con las pruebas a que se refiere esta disposición, se tendrán por consentidos.

Del precepto antes transcrito observamos lo siguiente:

- a) La inconformidad debe presentarse ante la autoridad fiscal, que debe ser la competente para determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes cono consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación.
- b) El plazo para presentar la inconformidad es de 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta, días que, desde luego, deben ser hábiles, como ya hemos visto anteriormente.
- c) Sólo se admiten pruebas documentales, que deben ofrecerse vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse y que deben presentarse junto con el escrito de inconformidad.
- d) Sólo se admitirán como prueba los documentos cuya presentación no se hubiese solicitado durante el desarrollo de la visita.
- e) Los hechos contra los que no haya inconformidad o habiéndola no se hayan desvirtuado con las pruebas rendidas se tendrán por consentidos.

Ya hemos señalado que el contenido de las actas debe ser únicamente una relación de hechos y que cualquier apreciación o valoración que en ellas se contenga constituirá una mera opinión de los visitadores, de modo que las actas no tienen el carácter de resolución fiscal; por lo tanto, la inconformidad que prevé el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación no constituye un recurso, pues este medio de defensa sólo procede en contra de resoluciones dictadas por la autoridad fiscal.

Por lo anterior, consideramos que el sistema de la inconformidad establecido en el Código Fiscal de la Federación obedece al imperativo de que las autoridades fiscales se alleguen de todas las pruebas y elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre el cumplimiento o incumplimiento que haya dado el contribuyente a las disposiciones fiscales y, en su caso, para la determinación de un crédito fiscal. Igualmente consideramos que a través del sistema de inconformidad se le da oportunidad al sujeto pasivo visitado de controvertir o aclarar los hechos y, en su caso, las opiniones asentadas en el acta por los visitadores para el efecto de que la autoridad, de la confrontación del contenido del acta y de la inconformidad y pruebas aportadas por el contribuyente, tenga mejores o al menos mayores elementos de juicio, necesarios para la emisión de su resolución. De lo anterior se deduce que la justificación de esta inconformidad consiste en el respeto del derecho fundamental de audiencia que tiene todo individuo y su función es la de prevenir, en lo posible, los conflictos ante las autoridades jurisdiccionales.

Por las razones apuntadas, la limitación sobre pruebas y la presunción de consentimiento que establece el último párrafo del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, a que nos referimos en líneas anteriores en el inciso e), carece absolutamente de justificación legal y de apoyo constitucional. Debemos tener presente que en este momento todavía no hay resolución de autoridad competente sobre la situación fiscal del contribuyente, pues la práctica de la visita y, por ende, el acta que con tal motivo se levanta son actos de trámite en el procedimiento fiscal en su fase oficiosa, mismos que por su naturaleza no deparan por sí mismos perjuicio al contribuyente, y que sólo el acto definitivo, es decir, la resolución, si puede deparar perjuicio al contribuyente y puede impugnarse a través de los medios de defensa legalmente establecidos. En estas condiciones, como la instancia de inconformidad obedece únicamente al respeto de la garantía de audiencia y no de la de justicia y aunque ambas pertenecen al género de seguridad jurídica, lo que se haga o no se haga durante la fase oficiosa y mucho menos la calificación o valoración que haga la autoridad fiscal en esa fase del procedimiento sobre las pruebas aportadas en esa oportunidad, no debe afectar el ejercicio del derecho a interponer los medios de defensa legalmente establecidos para alegar y probar ante la autoridad jurisdiccional. Toda presunción legal que impida alegar y probar ante una autoridad, máxime si es jurisdiccional, debe reputarse inconstitucional por ser violatoria de la garantía de audiencia y, en su caso, de la de justicia, pues qué sentido tiene acudir ante los tribunales en demanda de justicia si se está impedido de probar.

Independientemente de lo expuesto, consideramos que en atención a la función de la instancia de inconformidad de prevenir en lo posible los conflictos ante las autoridades jurisdiccionales, es por todos conceptos conveniente aprovechar la oportunidad que brinda la ley de intervenir en esta fase del procedimiento y presentar la inconformidad y ofrecer y rendir las pruebas pertinentes. En otras palabras, aunque es discutible que la instancia de inconformidad sea a la vez un derecho y una carga para el particular, como pretende presentársenos en virtud de la naturaleza, finalidad y efectos previstos por la ley, es conveniente hacer uso de ella.

Como nos encontramos todavía en la fase oficiosa del procedimiento, la tramitación de la inconformidad corre a cargo exclusivamente de la autoridad y el contribuyente no tiene ya ninguna otra intervención. El procedimiento termina con la resolución que dicte la autoridad sin que exista plazo específico establecido para este efecto, sin embargo, debe dictarse dentro del plazo de 5 años a fin de que no opere la caducidad de las facultades del fisco federal para hacerlo.

Por el solo hecho de presentar en tiempo la inconformidad a que se refiere el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que se producen los siguientes efectos legales:

- a) Queda establecida jurídicamente la inconformidad del sujeto pasivo visitado en contra de los hechos consignados en el acta de visita
- b) Se establece la obligación de la autoridad de analizar las pruebas ofrecidas y rendidas por el inconforme; esto no obstante que dicha inconformidad no constituye recurso. Este criterio se corrobora de la lectura de las siguientes tesis del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal:

PRUEBAS OFRECIDAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD PREVISTA POR EL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN VIII DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta ilegal que la autoridad hacendaría al emitir una resolución liquidatoria de impuesto en relación a las pruebas ofrecidas y exhibidas por el particular, únicamente mencione que las mismas son improcedentes e insuficientes, sin expresar las razones, motivos o causas que tomó en cuenta para llegar a esa conclusión, debiéndose declarar, por consiguiente, su nulidad, para el efecto de que se emita otra, en las que se estudien y valoren debidamente las pruebas presentadas y resuelva conforme proceda en derecho.

Revisión No. 1329/19. 18 de marzo de 1981. Unanimidad de 6 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretario: Raúl A. Pallares Valdés. Tribunal Fiscal de la Federación. Hoja Informativa. Marzo de 1981. Pág. 31 (el precepto legal a que alude esta tesis corresponde al artículo 54 del Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor).

GARANTÍA AUDIENCIA ALCANCE DE LA. La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, no sólo consiste en otorgar al interesado un plazo para rendir pruebas, sino que estriba también en que las pruebas ofrecidas sean desahogadas en los términos de ley y tomadas en consideración, pues de no ser así, se viola la citada garantía individual.

Amparo en revisión 32/73. Alejandro Aburto y coagraviado. 16 de noviembre de 1973. Unanimidad de votos, Ponente: Gilberto Liévana Palma.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1973, Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 15.

PRUEBAS, SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO FISCAL. Las pruebas ofrecidas por las partes dentro del procedimiento fiscal deben examinarse y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidades que persiguen. Cuando las autoridades fiscales no proceden de esa manera, se incurre en violación a las normas que regulan la prueba.

Revisión fiscal 27/79. Fincas y Urbanizaciones, S.A. 8 de noviembre de 1979. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1980. Segunda Sala. Pág. 115.

- c) La resolución que dicte la autoridad deberá hacer el estudio y análisis del escrito de inconformidad del contribuyente y las pruebas ofrecidas y rendidas por éste.

5. DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS OMITIDOS

Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.

El acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa deben satisfacer una formalidad determinada, es decir, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley.

El artículo 16 de la Constitución General de la República señala cuál es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y, por tanto, de la fiscal, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. De este precepto se desprende, en primer lugar, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto. Si la competencia deriva de un ordenamiento publicado en el Diario Oficial de la Federación, jurisprudencialmente se ha sostenido que no es necesario precisarla y acreditarla en el documento en que conste el acto, como si se debe hacer si la competencia deriva de un acuerdo interno de delegación de facultades que no se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Luego, el precepto constitucional señala los siguientes elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, todos ellos justificados por el principio de seguridad jurídica.

- a) Constar por escrito. Sólo si el acto de la autoridad consta por escrito puede precisarse en cualquier tiempo sus términos exactos, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance.
- b) Estar fundado. La fundamentación consiste en que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.
- c) Estar motivado. La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.
- d) Estar firmado. La firma autógrafa de la autoridad en el documento en que conste el acto es indispensable tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que ésta es responsable de su contenido.

En relación a los elementos de fundamentación, motivación y firma, el Poder Judicial Federal ha sostenido los siguientes criterios:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que deben expresarse, con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

FIRMA AUTÓGRAFA. Si LA RESOLUCIÓN RECLAMADA EN AMPARO CARECE DE ELLA, RESULTA INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, si se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo

significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar" se define como "Afirmary dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladándose los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto estricto de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no), en que acostumbre hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, y así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello, que la firma de una resolución para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y del gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante, ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro. Sostienen la misma tesis: Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro. Amparo en revisión 4521 i 9. Radio Potosina, S.A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Núñez Salas. Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S.A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro. Amparo en revisión 52180. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Chan Vargas. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1980. Tribunal Colegiado del Noveno Circuito. Pág. 255.

6. NOTIFICACIONES

En la fase oficiosa, según el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, se prevén los siguientes tipos de notificación:

- a) Personal o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos. El artículo 136 del Código Fiscal de la Federación

señala que las notificaciones personales se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, o bien, podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Prevé también el propio artículo 136 citado que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando reo se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

A su vez, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que al practicar las notificaciones deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique y que cuando la notificación la haga directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación. También se prevé en este precepto que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación.

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación dispone que en el caso de notificaciones personales si el notificador no encuentra a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de 6 días, a las oficinas de las autoridades fiscales, pero si se trata de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

- b) Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trata de actos distintos de los señalados en el inciso anterior. En este caso el Código Fiscal de la Federación no prevé regla alguna, como tampoco tratándose del uso del servicio registrado para notificar por correo certificado con acuse de recibo, pues no es de su competencia, por lo tanto la práctica de la notificación se hará de acuerdo con lo que establece la Ley de Vías Generales de Comunicación.
- c) Por estrados, cuando así lo señalen las leyes fiscales. El artículo 139 establece que las notificaciones por estrados se harán fijando durante 5 días el documento que se pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación; la autoridad dejará constancia en el expediente respectivo; y se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.
- d) Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse

hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Según el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.