



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Las Auditorías Directas que se Realizan en la Dirección de Auditoría Fiscal

Seminario de Investigación Contable
Que para obtener el título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a :
MARCOS SANCHEZ GARCIA

Director del Seminario: C. P. Guillermo Flores Meyer

México, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

LAS AUDITORÍAS DIRECTAS QUE SE REALIZAN EN LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.

	Pág.
INTRODUCCION:	1
CAPITULO I. - ANTECEDENTES DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.	
1. Decreto de la Creación de la Dirección de Auditoría Fiscal.	4
2. Código Fiscal de la Federación. Artículo 2o. Transitorio Frac- ción IV del 1o. de IV de 1977.	6
3. Decreto 1971 y 1972.	8
4. Reglamento Interior de la Secre- taría de Hacienda y Crédito Pú- blico de 1978.	9

5. Reglamento Interior Actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	11
---	----

**CAPITULO II.- REVISION DE LAS DECLARACIONES A BASE
DE AUDITORIA DIRECTA.**

6.¿Qué son las declaraciones y la fuente de sus datos?	16
7. Auditoría.	21
8. Auditoría Directa.	22
9. Fundamentos para la realización de visitas domiciliarias.	23
10. Técnicas aplicables en la Audito- ría Directa.	25
11. Acta Final.	31

CAPITULO III.- EVIDENCIA

12. Concepto y Definición.	41
13. Tipo, de Evidencia.	44
14. Evidencia suficiente y competen- te.	49

	Pág.
15. Responsabilidad del Auditor Fiscal.	55
CONCLUSIONES	58
MODIFICACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	60
BIBLIOGRAFIA.	63

I N T R O D U C C I O N

El Licenciado en Contaduría, juega en el desarrollo económico del País un papel muy importante y, una de estas intervenciones es la función que desarrolla y desempeña dentro de la Dirección de Auditoría Fiscal; por lo tanto, uno de los objetivos del presente trabajo de investigación es dar un panorama general de la realización de Auditorías Directas y de las técnicas y procedimientos que son utilizadas en este tipo de revisiones.

Así puedo decir que el análisis efectuado en el presente trabajo, es con el propósito de proporcionar elementos que sirvan para la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, a través de actos de vigilancia, por parte del personal actuante, en las visitas domiciliarias, que ejecute la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo una expedición de una orden de Auditoría.

Por lo consiguiente en el contenido de este trabajo se mencionan los fundamentos legales de las visitas domiciliarias y su desahogo de acuerdo con los programas e instructivos expedidos por la Dirección de Auditoría Fiscal, así como las técnicas de Auditoría, que se pudieran aplicar en el desarrollo de una visita domiciliaria y los hechos u omisiones observados bajo pruebas o evidencias que en ellas se encontrasen.

Este estudio además fue enfocado para observar el sistema de vigilancia que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Auditoría Fiscal ha venido efectuando, utilizando e introduciendo disposiciones legales y sistemas de Fiscalización, tomando en consideración los diversos sistemas de contabilidad que se utilizan.

Por lo expuesto puedo decir que la buena técnica Fiscal y Administrativa estará unida al buen criterio político, ya que el Estado podrá aumentar o disminuir su actividad fiscalizadora, y mantener en equilibrio el gasto y el ingreso del país; para que se cumpla este equilibrio lo necesario es evitar por un lado molestias a contribuyentes cumplidos, evitando duplicidades que originan una pérdida de tiempo y un gasto innecesario, y por otro lado procurar el ejercicio de la acción penal en los casos de grave evasión fiscal.

Dado lo anterior, manifiesto que la utilidad de los elementos en el contenido de la Tesis, puedan servir de guía

para todo aquel que se interese en observar los procedimientos generales de la actuación de la Dirección de Auditoría Fiscal, y finalmente doy las gracias por la orientación del C.P. Guillermo Flores Meyer, a quien le debo haber concluido este trabajo de investigación.

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.

1. Decreto de la creación de Auditoría Fiscal Federal.

De acuerdo con el Artículo 89 Fracción I Constitucional de las facultades que le confiere la Carta Magna al -- Presidente de la República, se emitió el Decreto Presidencial, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de ---- abril de 1959, por el entonces Presidente Constitucional C. - Lic. Adolfo López Mateos, el cual creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableciendo además que, dentro de su jerarquía interna estaría y está a cargo de un Contador Público Titulado auxiliado en el desempeño de sus funciones por empleados que les "asignen" por parte de la oficina de personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como los gastos del presupuesto que le corresponda, se cubrirá por un fondo especial.

Las funciones de la Dirección de Auditoría Fiscal, según ese decreto eran:

En materia de revisión se efectuará por medio de visitas domiciliarias para examinar los 65 Impuestos Federales incluyendo los Aduanales, como son los de Importación y Exportación y los que principalmente se han venido revisando que, es sobre la Renta, sobre Ingresos Mercantiles, (sustituido -- por el Impuesto al Valor Agregado) el Timbre, etc.

De acuerdo a los resultados de Auditoría de Investigación o Verificación; proponer resoluciones que deben dictar las Administraciones de Impuestos de acuerdo al Impuesto correspondiente, así también como a la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta del Departamento Técnico calificador.

Cabe señalar que actualmente los organismos calificadores ya no existen, ahora son autoridades administradoras de Impuestos.

Por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, el promover la nulidad de las resoluciones que afecten los intereses del Erario Federal, como también denunciar ante el Ministerio Público Federal, los delitos fiscales detectados.

Organizar y llevar el registro voluntario de Contadores Público para que éstos se encarguen del dictamen de los

estados financieros de los contribuyentes; para que los Conta
dores Públicos Titulados sean registrados, deberán cubrir una
serie de requisitos como sigue: Ser de nacionalidad Mexicana,
Contador Público Titulado; ser miembro de un Colegio de Conta
dores Públicos reconocido por la Secretaría de Educación Pú--
blica; así como no estar ni formar parte de algún despacho o
asociaciones profesionales, en cuya denominación aparezca el
nombre de personas que carezcan de Título expedido por Insti-
tuciones Mexicanas autorizadas, así como no tener nexos o re-
laciones de parentesco con los contribuyentes dictaminados.

Ordenar la realización de pruebas selectivas hacia
los dictámenes realizados por los Contadores Públicos Titula-
dos y comprobar si éstos se ajustan a las técnicas contables
si por alguna anomalía encontrada se demostrara que existe --
evasión fiscal, se procederá a cancelar el Registro del Conta
dor; turnar expediente a la Procuraduría Fiscal de la Federa-
ción ésta a su vez juzgar la conveniencia, si dar parte a el
Ministerio Público Federal para que éste proceda finalmente.

2. Código Fiscal, Artículo 2o. Transitorio Frac---
ción IV del 1o. de abril de 1967.

Con el fin de modernizar el sistema y modificar las
disposiciones anteriores, se pensó incluir en el Reglamento -
Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las -
funciones de esa Dirección de Auditoría Fiscal Federal. Es -

por esto que en el Artículo 2o. Transitorio Fracción IV de dicho Código Fiscal de la Federación del 1o. de abril de 1967, trajo como consecuencia la terminación legal del decreto, donde se determinaba la creación de Auditoría Fiscal Federal la que continuó funcionando de hecho, hasta la aparición del decreto del 14 de junio de 1971.

Por la desaparición de Auditoría Fiscal Federal el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., consideró -- conveniente pedir aclaraciones sobre este asunto con el fin -- de precisar esta situación, llevando una serie de pláticas -- con las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Un resumen de las conclusiones a que llegaron esas pláticas llevadas a cabo en el mismo mes de abril de 1967 fueron:

Se les informó que se estaba elaborando un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual quedarán precisadas las funciones que venía realizando la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

En cuanto al trámite para el Registro de Auditoría de Estados Financieros, seguiría en los mismos términos.

También que cuando se publicara el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vuelve

rá a tener existencia legal la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y seguirá con las funciones que realizaba en el pasado, las cuales de todas maneras han seguido ejerciendo.

3. El establecimiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal por medio de los decretos publicados en 1971 y 1972.

Con el propósito de llevar a cabo una vigilancia -- más estrecha para el cumplimiento y aplicación de las leyes -- impositivas por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se trató de legalizar a través de un nuevo Reglamento Interno el funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, esta supuesta legalidad fue establecida en decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de junio de 1971, conteniendo las disposiciones que normaban las facultades de dicha Dirección, en relación a lo señalado en el Artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente. Pero con la omisión de no haber señalado la creación de dicha Dirección por lo que el texto era: "La Dirección de Auditoría Fiscal es una Dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público" (1). Pero no dice se crea.

El error de omisión de no haber expresado que se --

(1) Fuente: D.O.F. 14 de junio de 1971.

D.O.F. 16 de marzo de 1972.

creaba la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, se subsanó -
dándole vida legal con el decreto publicado en el Diario Ofi-
cial de la Federación del 16 de marzo de 1972, donde se forma-
lizó resolviendo modificar el anterior reglamento e incluso -
dentro de su contenido se lee "Se crea la Dirección de Audito-
ría Fiscal Federal como una dependencia de la Secretaría de -
Hacienda y Crédito Público" (1). Por lo tanto conforme a di-
cho decreto y lo señalado en el Artículo 83 y demás relativos
del Código Fiscal de la Federación ha venido funcionando y de
acuerdo a su organización administrativa interna.

4. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacien- da y Crédito Público.

Antes de entrar en el tema del Reglamento Interior
de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es convenien-
te señalar cómo está formada dentro de la Secretaría, la Admi-
nistración Pública, la cual de hecho está basada en la Ley Or-
gánica de la Administración Pública Federal; para ello he de
señalar que la Ley Orgánica se expidió el 26 de diciembre de
1976 y entró en vigor el 1o. de enero de 1977 y de acuerdo al
Artículo 31 párrafo V y VIII, se fijó la estructura, organiza-
ción y funcionamiento de cada una de las dependencias del go-

(1) Fuente: D.O.F. 14 de junio de 1971.
D.O.F. 16 de marzo de 1972.

bierno, como vienen siendo las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

Por lo que se refiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponderá de acuerdo a esa Ley despachar, entre otros muchos asuntos los siguientes: promulgación de programas y proyectos que modifiquen y regulen las leyes impositivas así como la práctica de visitas de inspección, representar los intereses de la Federación y del Departamento del Distrito Federal en controversias fiscales, para que ese fin se cumpla de acuerdo a un programa regulador de objetivos en las disposiciones fiscales, por lo consiguiente.

El Reglamento del 23 de mayo de 1977, fue expedido con el fin de deslindar responsabilidades dentro de un orden que regule y modifique la actuación de cada uno de los componentes. Para ello es necesario señalar que dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las disposiciones que se toman hacia cada una de sus unidades o dependencias quedan precisadas y fijadas en el Reglamento Interior, estableciendo un nivel jerárquico para el despacho de cada asunto en particular o bien en su conjunto, será tomada la decisión desde el Secretario hasta el nivel último con autoridad de las diversas dependencias; que si bien se puede decir, tendrán y tienen de hecho la responsabilidad de intervenir desde la elaboración de convenios, con entidades federativas hasta el establecimiento de sistemas y procedimientos.

De lo expuesto en punto anterior se desprende que cada dependencia tendrá facultades y funciones propias.

Corresponde a la Dirección General de Auditoría Fiscal, la revisión de Declaraciones por medio de Auditoría e inspecciones o bien por medio de visitas de verificación a los contribuyentes para comprobar su situación Fiscal, siendo las principales funciones, que entre otras tiene, turnar a la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando exista un delito Fiscal que lo amerite, tiene la facultad de llevar un registro y control de Contadores Públicos autorizados para formular dictámenes. Lo anterior se fundó en el Artículo 57 Fracción IV, V, VI, VII y VIII, del Reglamento Interior de esta Secretaría.

Para que se lleve a cabo y efecto las anteriores disposiciones, cabe decir que la Dirección General de Auditoría Fiscal está en posición de tomar cualquier resolución a través de un Director General, Subdirectores Auxiliares y Auditores o Inspectores que sean necesarios.

5. Reglamento actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En los puntos anteriores de las funciones que tenía la Dirección General de Auditoría Fiscal con base en ese Reglamento decretado el 23 de mayo de 1977. Ahora se tratará de señalar los puntos que dieron origen o afinación para esta

actualización del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En esta forma se puede decir que uno de los objetivos de los reglamentos anteriores es que los ciudadanos conozcan con precisión y claridad cuales son las disposiciones y funciones internas de los diferentes organismos.

Por lo consiguiente las condiciones económicas, políticas y sociales del País, dan origen a la promulgación de leyes que delinien y aclaren la reforma administrativa a la presente etapa de la Reforma Hacendaria y Fiscal. En estas condiciones se puede decir que la expedición de un nuevo Reglamento establece una forma más clara y precisa de las facultades renovadas de los funcionarios actuantes, así como de cada una de las unidades administrativas.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1979 se publicó el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público donde se establece el funcionamiento de la Dirección General de Fiscalización de la cual dependen las siguientes Direcciones: De Auditoría Fiscal, de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes.

Por lo consiguientes nos limitamos a señalar las funciones que competen, de acuerdo al Artículo 62, a la Dirección de Auditoría Fiscal; que también, entre otras, correspon

den a la Dirección General de Fiscalización,

Proponer, para aprobación superior, la política y los programas de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de automóviles.

Proponer, para aprobación superior, los planes de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes en las materias señaladas en la fracción anterior.

Proponer, para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe sujetarse la inspección y comprobación en las materias a que se refiere la Fracción I de este Artículo y las que deban realizar en la materia de su competencia las Administraciones Fiscales Regionales y las Autoridades Fiscales de las Entidades Federativas que actúen con fundamento en los convenios y acuerdos de coordinación fiscal respectivos, así como evaluar sus resultados.

Asesorar y supervisar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos en las Administraciones Fiscales Regionales en la materia de su competencia.

Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas, conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajos en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y reconocimientos, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

Requerir de los causantes y demás obligados, la presentación de libros de contabilidad, documentos correspondencia e informes y proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones, y demás actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, apartándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación

de la presunta omisión de Delitos Fiscales y Oficiales de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones.

Por lo consiguiente y después de haber hecho una reseña que en cierto sentido ha abarcado aspectos generales; -- tanto de la creación y funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal, como sus funciones principales que son la realización de Auditorías basadas en técnicas y procedimientos, -- ajustadas a políticas de orden general y políticas internas, para que se cumplan los objetivos y metas dentro del programa fiscal. Es necesario pasar al siguiente capítulo donde se señalarán, en cierta forma, los procedimientos y problemas que dán origen a los objetivos a realizar de la actuación y desempeño de la revisión directa.

C A P I T U L O I I

REVISIÓN DE LAS DECLARACIONES A BASE DE AUDITORIA DIRECTA.

6. ¿Qué son las Declaraciones y la fuente de sus datos?

El Estado para cumplir con las obligaciones que tiene encomendadas, como es el de prestar cualquier tipo de servicios públicos, requiere de recursos para la realización de las mismas; los cuales los obtiene de los cobros que realiza por los siguientes conceptos; según los Artículos 2,3,4,5 del Código Fiscal de la Federación.

Impuestos.- Son las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, cargo de personas Físicas y Morales, para cubrir los gastos públicos.

Derechos.- Son las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de

un servicio.

Productos.- Son los ingresos que percibe la federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Aprovechamientos.- Son los recargos, las multas y los demás ingresos de derechos públicos, no clasificables como impuestos, derechos o productos.

La base legal para llevar a cabo la captación de estos ingresos por parte del estado, está fundamentada en nuestra Carta Magna en el Artículo 31 Fracción IV, en donde se lee "Son obligaciones de los Mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativamente que dispongan las Leyes".

En cuanto a la captación de ingresos por Impuestos, éstos se cobran a través de los avisos, manifestaciones o declaraciones que presentan los contribuyentes, como consecuencia de las obligaciones que se les impone a través de las Leyes y Reglamentos correspondientes.

Considerando lo anterior y partiendo del título del tema, analicemos qué son las Declaraciones para la Real Academia de la Lengua Española "Es la confesión o una afirmación

de la existencia de una situación jurídica, de un hecho que se desconoce".

Ahora, si tomamos la confesión como el hecho generador de información por parte del contribuyente, veremos que es una de las formas de presentar su situación financiera, representado por medio de un documento o prueba.

La confesión para el Código Federal de Procedimientos Civiles, en su Artículo 96 nos indica que "La confesión sólo produce efecto en lo que perjudica al que lo hace pero si la confesión es la única prueba contra la absolvente, debe tomarse íntegramente, tanto, en lo que favorece como en lo que perjudique".

Autores como Eduardo Pallares nos dice "Confesión es el reconocimiento expreso o tácito, que hace una de las partes de los hechos que le son propios relativos a las cuestiones controvertidas y que le perjudiquen".

Así se puede decir que, de acuerdo con las definiciones de Declaración, tendrán la obligación de informar y pagar un impuesto el contribuyente, ya sea persona Física o Moral, de acuerdo al tipo de Ley que se aplique para hacer efectivo un Crédito Fiscal.

Se puede decir que las declaraciones de mayor importancia para hacer efectivo el pago de los impuestos son:

La declaración anual del Impuesto sobre la Renta, - la cual es presentada por las personas Físicas y Morales por un ejercicio regular de 12 meses, reflejando en ella los activos, pasivos, ingresos, gastos y utilidades obtenidas en los periodos establecidos y su base legal, queda representada en el Artículo 1 y 58 Fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los Artículos 3, 4 y 6 del Reglamento.

En el mismo grado de importancia está la declara---ción del Impuesto al Valor Agregado. Esta se debe presentar mensual y anualmente, por las personas Físicas o Morales que en Territorio Nacional enajen bienes, presten servicios inde---pendientes, concedan el uso o goce temporal de bienes e impor---ten bienes o servicios. La base legal del valor de las opera---ciones será determinado y gravada al 15% y 20% repercutible en todas las etapas.

Asimismo otro de los beneficios que otorga este impuesto es - el relativo a la tasa "0" que se le dá a los agricultores, ga---naderos; y en la compra de maquinaria, utensilios de labranza, alimento y la tasa del 6% del impuesto se aplica a los Artícu---los de primera necesidad. Lo anterior expuesto tiene su base legal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los Artícu---los 2, 2A, 2B, 2C, 5, 9, 32 Fracción IV y de su Reglamento el Artículo 2.

Otra declaración importante es de impuestos retenidos. La de mayor importancia es la de el impuesto sobre pro-

ductos al trabajo personal prestado bajo la dependencia de un patrón, siendo responsable directo para el entero de este Impuesto la persona que efectúa el pago, de conformidad al Artículo 14 Fracción IV del Código Fiscal de la Federación que dice "Están obligados al pago de la misma prestación, las personas quienes se imponga la obligación de retener o recaudar -- créditos fiscales a cargo de terceros". La declaración y el pago de el Impuesto se hace mensual en carácter de pagos provisionales a cuenta de una declaración anual de conformidad a los Artículos 80, 81, 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se puede mencionar también la Declaración del Impuesto sobre Dividendos que se presenta anualmente, por el -- concepto de las utilidades distribuidas por una persona Física o Moral, la tasa de este Impuesto es del 21% que tendrá de carácter de pago definitivo, siendo responsable directo de retenerlo la persona Física o Moral que haga el pago, o la opción de acreditar contra el impuesto sobre la renta de las Sociedades Mercantiles, a cuenta de la Declaración Anual; la base legal se presenta en los Artículo 121 y 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, para los efectos de la elaboración de las Declaraciones, es conveniente decir que la fuente de sus datos o bien de donde emanan los elementos necesarios para su elaboración, la encontramos en todos y cada uno de los Libros

autorizados y auxiliares que las personas Físicas o Morales - que laboran para su contabilidad.

El Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de vigilar el cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales federales incluyendo las presentaciones de las Declaraciones y cobros de las mismas. Una de las Direcciones que están constituidas con ese fin, es la Dirección General de Fiscalización, cuyas funciones es la revisión de las Declaraciones por medio de sus 3 Direcciones, revisión de Declaraciones que lo hace dentro de las oficinas y la Dirección de Auditoría Fiscal por vía visita domiciliaria, así como la Dirección de Revisión de Dictámenes que lo hace vía dictamen.

7. Auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. define la Auditoría como "El examen crítico que realiza un Lic. en Contaduría, independiente, de los libros y registros de una entidad, basados en técnicas específicas con la finalidad de obtener pruebas necesarias para obtener la convicción que le permita dar su opinión sobre la situación financiera, incluida o presentada en los Estados Financieros.

Por su parte Arthr W. Holms, define "Auditoría es - el examen objetivo de estados financieros preparados inicialmente por la administración de la empresa".

El libro diccionario de Contabilidad de Eduardo M. Franco define:

La Auditoría de Balance que viene siendo la que se realiza y practica con el fin de determinar la exactitud de las cifras que se presentan en el Balance, incluye el estado de pérdidas y ganancias como de desglose de las utilidades. Se conoce también como Auditoría de Estados Financieros".

"Auditoría General es la revisión efectuada hacia todos y cada uno de los renglones que componen los estados financieros de un ente económico".

"Auditoría Fiscal. Es la que realiza la autoridad Fiscal, para determinar con exactitud las cifras contenidas en las declaraciones presentadas por los contribuyentes".

En ese mismo orden y siguiendo con nuestros conceptos de Auditoría, se puede considerar también la Auditoría Directa, que es por lo general la más usual dentro de las revisiones que realiza la Dirección de Auditoría Fiscal".

8. Auditoría Directa.

Se entiende por Auditoría Directa, aquella revisión que se hace sobre los libros principales, registros auxiliares, y en general sobre toda la documentación contable de una empresa (1); que se lleva a cabo mediante una visita domiciliaria hecha por la autoridad, la cual es ordenada mediante

una orden de Revisión girada por el funcionario competente, a efecto de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes por el ejercicio a revisar (2).

El objetivo principal de la Auditoría Directa es el cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de delitos fiscales del visitado; mediante la revisión de libros, documentos, correspondencia y bienes que tengan relación con las obligaciones fiscales.

Otros objetivos son los de obtener pruebas necesarias para hacer evidente que realmente incurrieron en irregularidades.

Para llevar a efecto la realización de los anteriores conceptos, la Dirección de Auditoría Fiscal dentro de sus funciones tienen por objeto mecanismos técnicos que vienen a contribuir, desde la programación y la realización de la Auditoría.

9. Fundamentos para la realización de Visitas Domiciliarias.

El fundamento legal para la aplicación de los anteriores conceptos y para llevar a cabo visitas domiciliarias,

-
- (1) Independientemente de la aplicación de otros procedimientos complementarios aplicables en las circunstancias.
 - (2) Definición emitida por el C.P. Ramón Robledo Avila, Coordinador de la Dirección General de Fiscalización.

será con apoyo en lo dispuesto en el Artículo 16 Constitucional, que dice: "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 de procedimiento".

También los Artículos 83 Fracción I, del Código Fiscal de la Federación, dice: "Las Autoridades Fiscales están facultadas para practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones Fiscales". Y el Artículo 84 Fracción I del mismo Código, como sigue: "Las visitas domiciliarias solo se practicarán por mandamiento escrito de Autoridad Fiscal competente que expresará:

- a) El nombre de la persona que debe recibir la visita.
- b) Nombre de persona o personas que desahogarán la diligencia.
- c) Y las obligaciones Fiscales que vayan a verificarse, así como el período o aspectos que abarquen la visita".

En base en esos términos se puede señalar, que toda visita debe estar fundamentada y motivada. Considerando los puntos anteriores se puede decir que solo se efectuarán visi-

tas domiciliarias, mediante una orden previa, la cual es emitida por la Dirección General de Fiscalización de acuerdo al Artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo consiguiente será función primordial de la Dirección General de Fiscalización, a través de la Dirección de Auditoría Fiscal, emitir órdenes de visita, topificando -- las mismas en Auditoría Directa (A.D.), Asociación Profesional, (A.P.), Sociedad Civil (S.C.), Asociación Civil (A.C.), Persona Física (P.F.), Participación de Utilidades (P.U.), -- etc.

Así como también, tendrá la función de ver los requerimientos, que emita la Dirección de Revisiones de Declaraciones y las liquidaciones, para lograr por ese medio un número menor de causantes renuentes a declarar y aunado a la realización de visitas domiciliarias, que realiza el personal de Auditoría Fiscal, basadas en la aplicación de las diferentes técnicas de Auditoría.

10. Técnicas aplicables en la Auditoría Directa.

Antes de entrar en detalles sobre este tema, cabe -- hacer mención de lo que son las técnicas de Auditoría y las -- que efe-tivamente se aplican en una Auditoría Fiscal de Autoridad competente.

Las técnicas de Auditoría para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., serán: "Los métodos de investigación y prueba que el Auditor utiliza para su información, con objeto de fundamentar su opinión.

Los procedimientos de Auditoría, para el Instituto, son: "El conjunto de técnicas aplicables a un hecho o circunstancias plasmadas en los Estados Financieros".

La Dirección General de Fiscalización define las -- técnicas de Auditoría así: "Son los métodos que desarrolla el Auditor Fiscal, para obtener la evidencia sobre la corrección o incorrección de las operaciones realizadas por la empresa y que se encuentran registradas en libros, informes y declaraciones; la ejecución en la práctica, de esta técnica se llama procedimiento.

Partiendo de los puntos anteriores se deberá considerar que la aplicación de procedimientos para efectuar una - revisión a persona Física o Moral será el desarrollo material de las siguientes técnicas, las cuales nos ayudarán en dar un juicio amplio de la visita efectuada, en relación a los movimientos contables de un contribuyente y las declaraciones -- presentadas. El concepto de las técnicas de Auditoría, son - según la unidad de normatividad de la Dirección de Auditoría Fiscal como sigue:

Observación: Es el conocimiento de todos los aspec-

tos de una empresa al mirar con juicio crítico, desde sus instalaciones, maquinaria y equipo hasta la capacidad instalada, el nivel jerárquico de la misma y el tipo de contabilización de sus operaciones; la razón por la cual se lleva a cabo esta técnica, es con el fin de ver indicios fundados de la naturaleza y cuantía de sus operaciones registradas y las cifras de claradas.

El Análisis: Esta técnica consiste en desmenuzar un todo en partes para poder seleccionar, estudiar y decidir cuáles de esas partes hay que Auditar, una vez fijados los procedimientos se comprueba el origen del mismo.

Estudio: Consiste en el examen detenido de todos y cada uno de los factores de la planeación, evaluando simultáneamente la repercusión que tiene o que puede tener cada uno de ellos en la forma en que el contribuyente debió haber cumplido con sus obligaciones fiscales y en qué operaciones es posible no se hayan cumplido; en otras palabras, es el examen que se hace de cifras contenidas en las declaraciones de Impuestos Federales, los libros de contabilidad debidamente autorizados, registros económicos y auxiliares, etc.

Inspección o examen físico: Será el recuento físico de cualquier cosa de bien material, título de crédito que debe amparar los activos de la empresa, gastos, servicios, examinando que la documentación cumpla con los requisitos fisca-

les; en esa forma el Auditor se cerciorará de que efectivamente existan las mercancías o productos terminados declarados por el contribuyente.

Aportación de datos a terceros: Es la información que rinden las personas Físicas o Morales, por escrito, de las operaciones realizadas con el contribuyente visitado y en esa forma cerciorarse de la naturaleza y la cuantía de las operaciones efectivas que realizó el contribuyente.

Investigación: Consiste en determinar que personas, que departamentos, que registros pueden rendir información comprobable sobre lo contabilizado o declarado; si se llevaron a cabo determinadas operaciones, si son de una clase o son diferentes a lo que consta en libros y cuales fueron los datos reales de esas operaciones.

Declaraciones y Certificaciones: Es la información o certificación que proporciona la administración de la empresa, sobre determinandos aspectos, en esa forma el Auditor tendrá un fundamento, una prueba de la existencia sobre determinadas operaciones.

Cálculo: Consiste en efectuar operaciones aritméticas necesarias para verificar las cifras presentadas en declaraciones, en estados financieros y libros de contabilidad, en esa forma el Auditor tendrá la certeza de que el contribuyente voluntariamente no alteró las cifras declaradas por erro--

res aritméticos.

Escudriño: Es captar y distinguir entre sí todos y cada uno de los datos de lo que esté leyendo y simultáneamente, relacionar estos datos con todos los demás elementos de la empresa, en relación con las obligaciones fiscales.

Comprobación Documental: Consisten en localizar y escudriñar los documentos formulados con motivo de la realización de las operaciones y que contienen los datos de los mismos que los identifican y distinguen de los demás.

Confronta de Datos y Asientos: Consiste en comparar los datos de las operaciones, de donde constaban, a donde fueron vaciados.

Por ser de interés en las revisiones que efectúa Auditoría Fiscal, es de hacer notar que en la actualidad dada la necesidad de mayor información que requieren las empresas, los Sistemas de Contabilidad que se tenían se han venido modernizando, mediante sistemas electromecánicos (computación) con el fin de tenerlas por sección, departamentos, gerencias, etc.; y los programas de Auditoría Fiscal no han sido modificados en su estructura desde su origen por lo que en la actualidad empiezan a ser anacrónicos. Por lo anterior las revisiones efectuadas por Auditoría Fiscal no cumplen en su totalidad con su objetivo.

Los objetivos principales de las técnicas de Audito

rfa que señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en diferencia de las de Auditoría Fiscal son:

- a).- Auditoría de Estados Financieros.- Es el de dar un dictamen en el que haga constar la opinión de que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera.
- b).- Los resultados de las operaciones de la empresa se presentan en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Auditoría Fiscal.

- a).- La reunión de pruebas suficientes, que hagan evidente, que realmente cumplen o incurrieron en irregularidades.
- b).- Crear conciencia en los causantes de que cumplan con sus obligaciones fiscales y que cualquiera de ellos puede ser revisado.

Como resultado del desarrollo de los procedimientos de Auditoría, se obtienen las pruebas que demuestran que las cifras declaradas son correctas o incorrectas y en que partidas se encuentran todas esas pruebas constan en los papeles de trabajo, los cuales una vez integrados por renglones (Ingresos, Costo y Deducciones) se procede a elaborar el acta final para una vez aprobada se mecanografa en el domicilio del causante visitado; en donde queda plasmado el resultado de la Auditoría.

El fundamento legal para llevar a cabo el levantamiento de un Acta de visita final lo encontraremos en el Artículo 16 Constitucional que dice: "Al concluirse la diligencia se levantará Acta circunstanciada"; tomando como base este determinante pasemos a analizar, lo que representa para la Dirección de Auditoría Fiscal el levantamiento de un Acta Final.

11. Acta Final: Es un elemento adicional para lograr las liquidaciones formuladas con base en Actas, que queden bien motivadas y que no quede anulado todo un trabajo de Auditoría.

Objeto del Acta: El objeto del Acta es hacer constar en forma circunstanciada (Art. 84, Fracc. V del Código -- Fiscal de la Federación), los resultados derivados de la revisión y examen de las declaraciones, documentación, registros,

libros de contabilidad, etc., efectuada en cumplimiento de -- una orden de Auditoría expedida por la Dirección General de - Fiscalización y Administraciones Fiscales Regionales dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el --- ejercicio de sus facultades, con el fin de comprobar que se - han acatado las disposiciones fiscales. Este documento público tiene el valor probatorio que le asigna el Artículo 202 -- del Código Federal de Procedimientos Civiles y se pondrá a -- consideración de las autoridades administrativas correspon--- dientes.

Contenido del Acta: Para conocer en la forma más - clara posible, que y como consignar las omisiones y los he--- chos y todos los demás datos necesarios, se sigue el orden de los capítulos, como sigue:

Encabezado del primer folio del Acta.

Datos del sujeto pasivo visitado:

- Nombre completo sin abreviaturas.
- Giro declarado
- Domicilio real (Art. 15 Código Fiscal de la Federación).
- Cédula de empadronamiento en Impuesto al Valor -- Agregado.
- Reglamento Federal de contribuyentes.

Datos de esta Secretaría.

- Número de expediente del causante en esta Dirección y/o Administraciones Regionales.
- Número de oficio de la orden de visita.
- Número de la orden de visita.

En el caso de que se amplíe la revisión a los cuatro ejercicios anteriores, de acuerdo al Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, se anotará también los números de la orden de visita y oficio.

- Tipo de comprobación. Auditoría Directa.
- Clase de Acta Final.
- Nombre del Auditor encargado de la revisión en la orden de Auditoría o en su caso, en el oficio de sustitución de personal o bien anotar: "Auditores los que se citan".

En los folios siguientes, únicamente se anotará en el encabezado el nombre completo del contribuyente.

* Antecedentes. El acta se inicia como sigue:

- Lugar, fecha y hora en que se practique la diligencia de inicio de levantamiento del Acta.
- Nombre del Auditor y Ayudantes actuantes, y de que se identificaron con sus credenciales.
- Nombre del sujeto pasivo visitado.

- Período a revisión que comprende la orden.
- Referencia a la orden de visita domiciliaria con expresión del número de la orden, número y fecha del oficio y mención de la autoridad que la expidió.
- En caso de que se amplíe la revisión hasta los últimos cuatro ejercicios anteriores, como consecuencia las irregularidades localizadas, se anotará también el número de la orden de Auditoría correspondiente y el número de oficio.

Referencia a la fecha en que se inició la visita domiciliaria.

- Nombre de la persona que recibió la orden de auditoría y el cargo que desempeña en la empresa. En su caso, hacer referencia al oficio de sustitución o ampliación de personal inmediatamente después de que se mencione el oficio con el que inicialmente se expidió la orden de visita.

* Personalidad: En este capítulo deben anotarse los datos del contribuyente, como sigue:

- Nombre de la persona con quien se entiende la diligencia en su carácter de representante legal.
- Datos de la escritura con que acreditó su personalidad.

- Datos de otros documentos (con fotografías) con los que se identificó al representante legal o al contribuyente, número de Registro Federal del contribuyente y protesta de decir verdad respecto a la no revocación del cargo que ostenta.
- Designación por el visitado o en su defecto, por el personal actuante, testigos de asistencia, con expresión de nombres, domicilios, número del Registro Federal de contribuyentes y de que son mayores de edad.
- * Generalidades: Se anota todo lo relacionado y a lo que está sujeto el contribuyente, como sigue:
 - Régimen Fiscal. Se mencionarán los impuestos que está afecto el causante visitado y aquellos de los que es retenedor, con las denominaciones con que aparecen en la Ley de Ingresos de la Federación.
 - Constitución de la Sociedad. Se mencionarán los datos de la escritura constitutiva de la Sociedad (con base en testimonios o copia certificada ante notario) y datos de escritura que afectan la personalidad del contribuyente por modificaciones.
 - Fecha de iniciación de operaciones. Deberá ser recabada del aviso o solicitud de inscripción en -

el Registro Federal de causantes.

- Giro u ocupación. Se tomará el que aparece en -- las declaraciones.
- Avisos.
- Contratos.
- Libros de Contabilidad.
- Talonarios de facturas.

Solo se asentará en el ACta de Auditorfa, los avisos, contratos, libros de contabilidad, libros sociales y talonarios de facturas que tengan irregularidades.

* **Hechos:** Este punto deberá consignar exclusivamente los datos u observaciones que vayan resultando de la revisión respectiva. Por ningún motivo contendrá conclusiones, opiniones o cálculo de impuestos omitidos, ni deberá mencionar el articulado correspondiente a las observaciones fiscales consignadas o sea no contendrá la opinión del Auditor, y deberá ser lo más clara y completo posible a fin de proporcionar todos los elementos necesarios a las liquidadoras.

Con la finalidad de hacer más objetivos los resultados obtenidos en la revisión, se formulará un cuadro resumen de las irregularidades, en el capítulo del impuesto a que se refieren, agrupándolas en conceptos que expliquen claramente

dicha irregularidad y a continuación se procederá a formular el análisis de todas y cada una de las irregularidades observadas por ejercicio, explicando el procedimiento seguido para determinar e indicando todas las referencias relacionadas con las mismas como pueden ser: fecha, concepto, importe, clase de documento, libros o registros, número de póliza, subcuenta, nombre del cliente o proveedor, número de facturas, cheques y número de cuenta bancaria, etc., de tal manera que se identifiquen claramente el hecho o documento.

Deben exponerse todos los hechos que muestren que los contribuyentes no cumplieron con sus obligaciones fiscales. Así como las pruebas o evidencias que lo demuestren por el período que se este revisando. Por ejemplo: con base en la documentación localizada, que se precise que el contribuyente inició operaciones con fecha anterior a la declarada, se hará constar este hecho circunstanciado y la documentación que sirvió de base para determinar esa fecha de inicio.

Siempre que se haga constar en el Acta que el sujeto pasivo no proporcionó algún documento, libro, dato, informe, etc., deberá hacerse constar el número del o los datos de las Actas parciales en la que los Auditores solicitaron tales elementos al visitado.

Cuando se haga referencia a Actas parciales en las que se consignaron hechos que presenten incumplimiento de obligaciones fiscales, se asentará el número de folio y fecha

del Acta parcial, haciendo relación de los hechos que se consignan en esa Acta.

Necesidad de transcribir datos provenientes de declaraciones del causante.

Los datos provenientes de las declaraciones o manifestaciones por los causantes, no será necesario transcribir en la propia Acta, excepto tratándose del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso siempre se transcribirán los renglones principales de la declaración del Impuesto sobre la Renta (ingresos, costos, deducciones, utilidad fiscal, resultado o pérdida fiscal) el monto de impuesto pagado, así como la fecha de presentación de la declaración y en el caso del I.V.A. se procederá a transcribir sus declaraciones parciales y la anual indicando mes, monto de ingresos, impuesto acreditado e impuesto por acreditar y además se transcriben aquellos casos de impuestos que se están revisando y que existan irregularidades.

Para auditorías que comprenden varios ejercicios, se procede en la siguiente forma:

En aquellos casos en que se repita la misma irregularidad en todos los ejercicios revisados, no será necesario comentar las diversas situaciones por cada uno de los ejercicios, sino que convendrá agrupar todos los ejercicios relativos a un mismo impuesto y comentar en ese capítulo todas las

irregularidades relativas al impuesto.

Cuando se hayan determinado ingresos o compras como resultado de aportación de datos de terceros practicadas, dichos resultados deben asentarse en el Acta, si, tales ingresos o compras no fueron registrados o si fueron parcialmente registrados.

Lo anterior se hará como sigue:

"Se detallarán los datos: forma de pago, (cheques, número, iniciales del Banco, fecha, importe) referencia (registro del cobro o pago en el compulsado), cuidando de establecer en el Acta, una relación entre la operación consignada con su respectiva forma de cobro o pago".

Cuando no se encuentren irregularidades que hacer constar se procede de la siguiente manera: esta situación se deberá mencionar en el Acta, dentro del capítulo respectivo del impuesto y en el período de que se trata, poniendo la siguiente anotación: "De la revisión practicada no se desprenden irregularidades que hacer constar, según procedimientos que constan en papeles de trabajo".

*Otros hechos. En este concepto se harán constar si situaciones que no se hayan mencionado anteriormente, otros hechos o acontecimientos que sean precisos, trascendentales y que se produzcan efectos fiscales al causante que se está revisando.

* Complementarias. En este concepto se hará mención a las actas parciales y las levantadas por información proporcionada por terceros entregadas en su oportunidad al causante visitado; las cuales forman parte integrante de la acta final.

* Lectura del Acta.

* Cierre del Acta.

En estos capítulos se hará constar la fecha y hora del cierre del Acta, el número de tantos en que se levanta y la entrega de una copia del Acta Final, así mismo, se hará del conocimiento del causante o representante legal de la empresa visitada, la información proporcionada por terceros en Actas o escritos a través de los cuales se determinaron operaciones celebradas con el causante visitado que éste no registró y que en ese mismo acto se entrega una copia de dichos documentos.

* Fe de Erratas. En caso de que al escribir el Acta se cometa algún error, o se omita algún dato o hecho, en ese momento se pondrá la aclaración correspondiente.

Firma del Acta. El causante o su representante legal que haya intervenido en la visita, los testigos, así como los visitantes deberán firmar al margen de cada hoja del Acta y en la última hoja solo firmarán al calce.

En caso de ausencia del representante legal, se le enviará citatorio para este efecto haciendo constar esta situación.

Si el representante o los testigos se niegan a firmar esta circunstancia no afectará al valor probatorio del documento pero deberán nombrarse testigos de la negativa de los testigos y del representante a firmar, ya que si solo se niega el representante, es suficiente la firma de los testigos que ya han intervenido.

Se entregará al visitado o a su representante legal en todo caso (firma o no el Acta) un ejemplar de la misma y se hará constar esta entrega en los términos en que se haga.

En caso de que el representante legal, habiendo sido citado legalmente, no haya comparecido al cierre del Acta, se hará constar su ausencia y la copia se entregará a quien se encuentre en el domicilio haciendo constar en el Acta esta situación. (Art. 100 del Código Fiscal de la Federación).

CAPITULO III

EVIDENCIA

12. Concepto y Definición.

El objeto de las Auditorías Fiscales, mediante visitas domiciliarias, es el de obtener pruebas con el fin de conocer si se cumplieron o no, con las diversas leyes tributarias.

Esas pruebas son elementos materiales para formar un criterio de hechos, situaciones, de un análisis efectuado, y hasta para evaluar el sistema contable de el contribuyente, y así poder darle cierta confiabilidad a las demás cifras.

La prueba de acuerdo a varios autores, la definen en la siguiente forma: "Es el efecto o acción de probar un hecho observado por medio de un análisis efectuado sobre cosas materiales, que por lo menos reúnan requisitos convincentes para demostrar la verdad o falsedad".

Por la Dirección General de Fiscalización prueba es: "En lo que crea certeza en la mente de alguien, de lo que es cierto o falso, de un hecho o una aseveración.

Para el Código Federal de procedimientos Civiles en su Artículo 79 dice: "La prueba es, para conocer la verdad sobre puntos controvertidos, puede el juzgador valerse de cualquier persona sea parte o tercero y de cualquier cosa o documento ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero; sin más limitación que las pruebas que no estén prohibidas por la ley ni sean contrarias a la moral".

Por lo consiguiente, el personal que actúa en una Auditoría Fiscal, en este sentido no puede afirmar que las cifras revisadas a un contribuyente sean correctas o incorrectas sin haber desahogado procedimientos mediante la aplicación de técnicas de Auditoría las cuales, pueden ser la solicitud de datos a terceros, de cálculo, revisión examen físico de comprobantes, donde se obtenga una certeza o una prueba, de lo que se revisa.

Después de haber definido "Prueba", ahora definiremos Evidencia:

Evidencia es la convicción que se adquiere o que se forma en la mente de que son ciertos los hechos afirmados por alguien, al examinar las pruebas que exhibe precisamente, quien hace esas aseveraciones o esas negaciones.

Clases de pruebas que puede reunir el Auditor Fiscal.

En el desarrollo de las Auditorías Fiscales deben ser: La documental, Presuntiva, Confronta de Datos y Asientos de Concentración, Solicitud de Datos, Compulsa, Recuento e -- Inspección Física y Confronta, Comparación del Resultado Aritmético y lo Contabilizado y lo Declarado.

En el Artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles se indica que la Ley reconoce como medios de pruebas los siguientes:

- I.- La confesión.
- II.- Los documentos públicos.
- III.- Los documentos privados.
- IV.- Los dictámenes periciales.
- V.- El reconocimiento o inspección judicial.
- VI.- Los testigos.
- VII.- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y
- VIII.- Las presunciones".

De lo anterior se desprende que la evidencia se divide en absoluta o relativa.

13. Tipos de Evidencia.

La evidencia absoluta, es cuando no deja duda en lo que se examina y afirma, o sea algún tipo de prueba documental, como son los libros de registros y documentos.

Ahora bien, es relativa porque, por sí sola no crea certeza total en el examinador del hecho y requiere de pruebas adicionales.

De estos dos conceptos se desprende la idea, para que surta efecto la actuación y la aplicación de técnicas de Auditoría, el Auditor debe estar consciente de que las pruebas no solo deben crear evidencia absoluta, sino tener una certeza de lo que hace.

Autores como Walter B. Meigs, en su libro "Principios de Auditoría", describe tres tipos de evidencia, que a continuación se describen: Evidencia Física, Documental y Verbal.

Evidencia Física: Es la inspección real a la cuenta de activos como son los Inventarios, Maquinaria y Equipo etc., es la mejor evidencia aunque sin embargo no constituye una verificación completa, ya que se tendría que complementar con la documental.

La Evidencia Documental: Es la prueba que se encuentra en los documentos públicos o privados y de los cuales

el Auditor deberá distinguir uno del otro, de acuerdo con el Código Federal de Procedimientos Civiles, en sus Artículos -- 129 y 142 "La evidencia es toda clase de documentos ya sean - públicos o privados o bien escritos, fotograffas, notas taqui gráficas y en general lo que puede ser prueba para comprobar un hecho".

Evidencia Verbal: Es la información que no integra certeza, aun cuando se indique plenamente los hechos descri-- tos, para que sea efectivo lo que dice, tendrá que ampararse con los documentos registrados en la contabilidad del contri-- buyente.

Después de haber dado las definiciones anteriores - ahora podemos ver el grado de evidencia o que se observará en cada uno de los documentos según su clase, como sigue:

- 1.- Los libros autorizados constituyen prueba sufi-- ciente por sí solos de que se realizaron las -- operaciones ahí registradas. (Art. 83 Fracc. -- VIII A y B Código Fiscal de la Federación).
- 2.- Las facturas y demás documentación que ampara - para ingresos, compras y gastos.
- 3.- Los Contratos.

Al auditor fiscal le interesan los contratos -- desde tres puntos de vista:

A) Como evidencia documental de que el visitado realmente incurrió en gastos o compras o que obtuvo ingresos.

B) Como un punto de partida sólida pero no definitiva para reunir pruebas adicionales de -- que el auditado realmente incurrió en gastos o compras u obtuvo ingresos.

C) Como requisito, porque en ocasiones se exige que exista contrato escrito para aceptar la deducibilidad de algunas partidas. (Arts. -- 1792, 1793 Código Civil).

4.- Los títulos de crédito: Los originales de las letras de los pagarés así como de las copias de las mismas integran pruebas suficientes de que la visitada realizó operaciones con quienes firmaron los pagarés o aceptaron las letras.

5.- ¿Las notas de crédito por sí solas pruebas que realmente hubo una disminución de ingresos?

Las notas de crédito nunca son prueba suficiente de que la empresa ha sufrido una disminución de ingresos por haber recibido devolución de -- mercancías o haber otorgado descuento, bonificaciones y rebajas a sus clientes.

6.- La liquidación y los ingresos del comitente y del comisionista.

La liquidación del comisionista formulada por el comitente es prueba de que obtuvo los ingresos que según esa liquidación son operaciones que el comisionista realizó por cuenta y orden del mismo comitente.

7.- Reportes.

Constituyen en sí, pruebas de que:

- a) Se realizaron las ventas o las compras que individualmente se identifican en los mismos.
- b) Se efectuaron ventas por el importe o compras por la cantidad que consta en ellos.
- c) Se produjo el volumen y la clase de bienes que en ellos constan.
- d) Entraron o salieron del almacén la cantidad y clase de esos bienes. Pero solo si en el vale de salida de mercancías se indica que es para su venta se tendrá prueba de que fueron vendidos. Pero si no se indica para que efectos salieron solo se tiene prueba de que salieron esas mercancías, pero NO se tiene prueba de que se vendieron.

- 8.- Los dictámenes y demás informes contables, es prueba de que se tiene la certeza moral absoluta, de que las operaciones realmente llevadas a cabo por el auditado, son superiores a las declaradas.
- 9.- Los vales de salida de almacén confirman que realmente existían la clase de bienes cuya compra se dejó de contabilizar.
- 10.- Correspondencia cruzada: Es toda comunicación emitida por el auditado o recibida de terceros por medios diferentes al llenado de formas previamente impresas, proporciona solo certeza moral.

Según la clase de evidencia que crean éstas pruebas documentales se necesitan realizar procedimientos adicionales.

Evidencia presuntiva: Consiste en que probado un hecho; que se ha realizado las autoridades fiscales pueden concluir que también se ha realizado otro diferente (el cual se obtuvo de la evidencia documental) salvo prueba contraria que exhiba la auditada.

En el Art. 83 Fracc. VIII incisos A y C del Código Fiscal de la Federación expresa que toda documentación comprobatoria de operaciones que obra en las dependencias del audi-

tado se considera que corresponde a operaciones celebradas -- por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona. Siendo una prueba suficiente de que se realizaron - las operaciones.

De lo anterior se puede decir que la evidencia debe tener dos tipos de requisitos:

- 1) Podemos decir que es evidencia suficiente o cuantitativa, y
- 2) Competente o cualitativa, estas dos formas ayudarán al Auditor a tener una base objetiva.

14. Evidencia suficiente y competente.

Es evidencia suficiente, el resultado de una sola - prueba o la reunión de varias pruebas diferentes, para que el Auditor llegue a la convicción, si se han obtenido o han quedado satisfactoriamente comprobados los hechos que se están - tratando de probar.

Y por evidencia competente, se refiere a hechos -- que tienen relevancia dentro de lo examinado, si las pruebas realizadas son válidas y apropiadas o si no dejan lugar a dudas.

Por lo consiguiente se puede decir que el Auditor - de estados financieros, considera que un cambio en la evaluación de los estados financieros, hacen variar su decisión, y

para el Auditor Fiscal serán importantes todas las operaciones que influyen decididamente en las cifras declaradas, en tales condiciones se puede decir que a los dos tipos de Auditores les interesará las dos clases de evidencia pero con diferentes enfoques y utilización.

Se puede señalar también que es primero la evidencia suficiente, si el Auditor quiere por ejemplo: observar la omisión en compras, por parte de la empresa visitada procederá en este caso revisar, facturas, pólizas, vales de entrada al almacén, revisiones de proveedores y correspondencia cruzada, de los cuales resultan datos o cifras que el contribuyente no registró en libros debidamente autorizados ni declarados.

Por lo consiguiente es evidencia, al observar la omisión en compras, cuando las cifras declaradas no corresponden a las anotadas en libros registrados y autorizados.

Otro caso de evidencia suficiente es la observada en la omisión de ingresos, o sea cuando las cifras en la declaración no correspondan a las anotadas en los libros Diario y Mayor, y en sus libros de Ventas; en tal caso se deberá observar bien el ejercicio en revisión y la fecha de inicio de la visita al contribuyente, para poder emitir un juicio sin error, ya que el contribuyente podría argumentar que no fueron ingresos suyos los asentados en libros o bien que se con-

tabiliza en ejercicio diferente al que realiza, pero para ---
ello tendrá que demostrarlo y satisfacer a los Auditores, se-
gún sus argumentos, en ese sentido se debe observar si locali-
za el Auditor las facturas, donde conste el monto de la opera-
ción de venta y que correspondan en fecha y número al ejerci-
cio en revisión, de no ser así se procede a consignarlo en --
Acta e inclusive observará el Auditor si los libros donde se
han hecho los asientos de venta están debidamente autorizados.

Al considerar los puntos anteriores como evidencia
suficiente, las compras omitidas y la omisión de Ingresos, la
Dirección de Auditoría Fiscal las consigna en Actas, en di---
chos ejemplos sigue el siguiente procedimiento después de que,
el Auditor selle libros antes y después de cada asiento, para
que el contribuyente no argumente que se efectuaron o modifi-
caron cifras aún en ese caso se deberá ver que sean asientos
en libros autorizados, de no ser así se puede decir que es --
una prueba no haber registrado las operaciones en libros auto-
rizados, así también si se efectuase una confrontación de do-
cumentos, las cifras anotadas no coinciden con las cifras de-
claradas.

Por lo consiguiente el Auditor Fiscal al obtener to-
do tipo de evidencia que resulte en la aplicación de los pro-
cedimientos de Auditoría al renglón que revisa, se hará cons-
tar y consignar en Acta en el renglón de hechos, ya sea que -
hubiera documentación o faltase ésta, para poder hacer una --

evaluación del grado de omisión, ya sea en gastos, ingresos o servicios e inclusive puedo decir que si es necesario se recogerá toda clase de evidencia, clasificándola y consignándola en Acta para que se pueda tener un juicio del grado de omisión o bien el monto de lo defraudado.

En esa forma el Auditor Fiscal puede emitir un juicio satisfactorio, después de haberse auxiliado de las fuentes internas y externa ya que las internas las podrá encontrar dentro de la empresa visitada, las cuales son documentos (facturas, notas, pólizas, libros, etc., etc.), así como el dictamen realizado por el Contador Público Registrado y por lo que respecta a las evidencias externas, se puede decir que serán las pruebas para confirmar aquellas partidas donde se sospeche o se dude de su veracidad, el método para confirmar es a través de los datos aportados por terceros, se podrá hacer personal o por correo, confirmado en ciertas formas los saldos de las cuentas de la empresa, contra los que nos proporcionan los terceros que están ligados con ella, esta forma se podrá considerar también como evidencia adicional.

Por lo tanto las técnicas de Auditoría aportan la siguiente evidencia: Comprobación documental, si se logra localizar toda la documentación relacionada con las operaciones examinadas se tiene la prueba de que se llevaron a cabo.

Así sobre una compra; se examinará si es posible: la factura; el pedido; la remisión; el talón de embarque, el

vale de entrada al almacén; el reporte de compras que la incluye.

Si los datos contenidos en esa documentación coinciden con los contabilizados y declarados se crea la evidencia de la corrección de las cifras declaradas.

Pero mientras menor documentación se revise de cada operación, mayor necesidad habrá de realizar procedimientos adicionales para reunir pruebas que permitan confirmar si se realizaron esas operaciones; de esa clase, por ese importe y en esa fecha.

Relación que guarda la evidencia con las técnicas de Auditoría:

Solicitud de datos: Esta técnica proporciona la prueba de que si coinciden o de que no coinciden las operaciones cuyos datos proporciona el tercero o que se obtuvieron directamente en sus oficinas, de sus registros y documentación, contra los que tienen contabilizados la auditoría.

Por disposición del Art. 83 del Código Fiscal de la Federación, si el contribuyente auditado al que se le informan las discrepancias entre sus libros y declaraciones y los resultados de las compulsas, no presentan pruebas que las desvirtúen, se considerará que están conformes con tales resultados.

Cálculo: Mediante la técnica de cálculo se tiene la prueba de la corrección o incorrección de las operaciones aritméticas en sí, pero no de que sean correctos los factores o sumandos y además cantidades involucradas sobre las que se hicieron las operaciones aritméticas.

Recuento, inspección física y confronta: Proporciona las pruebas de que existen físicamente los bienes que están contabilizados.

Las demás técnicas: Las otras técnicas de auditoría: observación, análisis, escudriño, estudio, investigación, declaraciones, no proporcionan pruebas. Dan datos o permiten conocer datos de las operaciones o de la congruencia o incongruencia de las cifras declaradas; también permiten conocer a la empresa.

Pero ninguna, por sí sola, ni conjuntamente con las demás que se citan, aportan pruebas.

Otro factor importante es:

El costo de la obtención de la evidencia ya que al realizar un trabajo de Auditoría, el cual puede en un momento ser un impedimento para obtener la cantidad y la clase de evidencia y se tendrán que seguir otros procedimientos suplementarios para obtener la evidencia, por lo que el Auditor Fiscal debe tomar en cuenta el costo de procedimientos y el

beneficio que puede obtener, en cuanto a la determinación de diferencias a cargo del contribuyente.

15. Responsabilidad del Auditor Fiscal.

El Lic. en Contaduría, actuando como Auditor Fiscal tiene una gran oportunidad de un notable y trascendental desempeño, ya que forman parte de quienes tienen a su cargo la alta responsabilidad de planificar y efectuar los programas de fiscalización y para que se cumpla con esos programas, es necesario que el Lic. en Contaduría (Auditor Fiscal) debe tener entrenamiento, capacidad, diligencia y un alto sentido profesional, así como una buena dosis de ingenio y prontitud en la acción.

El efecto de la fiscalización desarrollada por el Lic. en Contaduría, entre otras, debe estar en habilidad para adecuar sus conocimientos contables, en sus diversas modalidades, para tener un conocimiento de las cifras contabilizadas, para poder identificarlas y determinarlas con exactitud.

El objetivo de el Auditor es verificar el correcto cumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente por lo que no está obligado a descubrir todas y cada una de las omisiones o errores en que incurrió el contribuyente, pues no en todos los casos podrá desarrollar sus técnicas y procedimientos, partiendo de declaraciones y estados de situación financiera de conformidad con las características del contribuyen-

te, la búsqueda de la información deberá ser en determinadas circunstancias fuera de los sistemas contables del visitado.

Pero estará obligado a reunir toda clase de evidencia que demuestre el trabajo realizado y en su caso las irregularidades en que incurrió el contribuyente, dejando de no hacer ningún procedimiento que confirmará o complete los hechos descritos en Actas ya que es el resultado de un eficiente trabajo.

Por lo tanto la responsabilidad del Auditor estará sujeta a varias reglas que son desde la función que desempeña para la obtención de evidencia suficiente que sirva de fundamento para ver si la empresa cumplió con todas sus obligaciones o si las dejó de cumplir, hasta la determinación de los Impuestos dejados de pagar.

Cualidades, como es efectividad en el trabajo que irán desde sus principios morales, hasta la seguridad de poder realizar las labores e inclusive el trato con sus compañeros de trabajo y de disciplina, (personales).

Así mismo deberá tener una idea clara de que es lo que busca o cuál es el objetivo del procedimiento o técnica a realizar, para desarrollar los procedimientos con sumo cuidado y eliminar detalles innecesarios.

Descrédito al Auditor Fiscal.

El Auditor Fiscal será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión; entre otros casos, por sus observaciones respecto a las declaraciones y registros -- del contribuyente, de una información errónea o falsa (mala fe, con premeditación, alevosía y ventaja), con el fin de desorientar y llegar a conclusiones erróneas u omitir un hecho importante que conozca.

No informar claramente sobre cualquier caso importante de cual tenga conocimiento.

Incurrir en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional.

No obtener suficiente información (prueba) para justificar la revisión efectuada.

No informar respecto a cualquier desviación grave de los principios de contabilidad generalmente aceptados o -- acerca de cualquier omisión importante.

Aconsejar para falsear la contabilidad, declaraciones o cualquier otra información del contribuyente.

En suma la revisión que se efectúe, los informes y documentos que presenta el Auditor Fiscal deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir en error.

C O N C L U S I O N E S

Después de conocer lo que son las Auditorías Directas que se llevan a cabo en la Dirección de Auditoría Fiscal; podemos resumir, que las ordenes de visita domiciliarias son el instrumento de las Autoridades Administrativas y en última instancia del Gobierno Federal y es la herramienta necesaria para hacer vigilar el cumplimiento de las obligaciones Fiscales a que están sujetos los contribuyentes.

Es en este caso la actuación y mandato de las Autoridades correspondientes y de quien ejecute la orden, tiene que ser determinante, confiable y seguro para obtener resultados óptimos. Sin estos tres últimos elementos todo trabajo o aplicación de procedimientos, sería inútil porque una característica que guardan los tipos de revisión hacia los contribuyentes, es en cierta forma, la aplicación de las Leyes y procedimientos, para que cumplan y los cumplidos sigan trabajando en igual forma.

Es necesario mencionar que una de las características en cuanto a la aplicación de técnicas de Auditoría, que realiza el personal de la Dirección de Auditoría Fiscal, es que éstas no son estáticas, sino que van modificándose junto con los cambios en la política de fiscalización del Estado; como es el caso clásico de la implantación del Impuesto al Valor Agregado que se realizó en el año 1980, por lo que hubo necesidad de modificar varios procedimientos de Auditoría para poder revisar dicho impuesto.

MODIFICACIONES EN LOS ARTICULOS CON EL NUEVO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1981; RELATIVOS A LAS REVISIONES EFECTUADAS POR LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION PARA ENTRAR EN VIGOR EL 1o. DE ENERO DE 1983.

A N T E R I O R :		N U E V O :		C O N C E P T O :	P A G I N A :
Art. Fracc. Inciso		Art. Fracc. Inciso			
2		2	Conceptos		16 y 17
3		3	"		16 y 17
4		4	"		16 y 17
5		14	"		16 y 17
83	I	42	III	Requisitos para la práctica de Visitas Domiciliarias.	24 y 53
84	I	38 y 43		Requisitos para la Orden de Auditoría.	24
84	V	46-I-II y 58-III		Reglas para la Visita Domiciliaria y para Levantamiento de Actas.	30
15		9 y 10		Domicilio del Contribuyente.	31
100		46-VI, 38, 134, 135 y 136		Reglas para las Notificaciones y Actos Administrativos.	24 y 40
83	VIII A,B,C	42, 59, 60, 61, 62 y 63		Pruebas y Presunciones para determinar Ingresos.	45, 48 y 53
15		10		Domicilio Fiscal.	31
		11		Ejercicio Fiscal.	31

A N T E R I O R :		N U E V O :		C O N C E P T O :		P A G I N A :	
Art.	Fracc. Inciso	Art.	Fracc. Inciso				
107	Párrafo 2o.	12		Días y Horas Inhábiles.		24	
		13		Días y Horas Hábiles.		24	
97		19		Representación de particulares ante las Autoridades Fiscales.			
23		20		Pagos de Contribuciones.		16 y 17	
14		26		Responsable Solidario.		20	
93		27		Registro Federal de Contribuyentes.		31	
95		28		Reglas S/ los Libros y Registros Contables.		45	
95	III	30		Lugar para conservar la contabilidad.		45 y 48	
96	Párrafo 1o.	31		Requisitos y obligación para presentar la Declaración y Avisos.		19	
96	Párrafo 2o.	32		Requisitos P/ presentar Declaración Complementaria.		19	
84	I	38		Requisitos para los Actos Administrativos.		32	
84		42		Facultades de la S.H. y C.P.		32	
84	I	43		Contenido de la Orden de Visita.		32	
84		44		Reglas para la Visita Domiciliaria.		24	

A N T E R I O R :	N U E V O :	C O N C E P T O :	P A G I N A :
Art. Fracc. Inciso	Art. Fracc. Inciso		
84	45	Obligaciones de los Visitados.	16 y 17
	46	Reglas para el Desarrollo de las Visitas Domiciliarias.	24
	47	Terminación Anticipada de visitas Domiciliarias.	24
	51	Dar a conocer los Hechos u Omisiones.	40
85 y su reglamento	52	Requisitos para dictaminar.	
84-A	64	Procedimientos de Revisión por las Autoridades Fiscales.	
88	67	Caducidad en disposiciones fiscales.	
	68	Presunción de Legalidad de Actos y Resoluciones de Autoridades.	
98	134	Forma de hacer las Notificaciones.	
103	135	Fecha en que surten efecto las Notificaciones.	
	136	Lugares para hacer las Notificaciones.	

C O M E N T A R I O S :

Con el anterior análisis de las modificaciones al articulado, únicamente en el desempeño y actividades de fiscalización, no se desea sino indicar el mejoramiento, en cuanto a las adiciones en el nuevo código fiscal de la Federación, ya que las disposiciones en algunas partes guardan una flexibilidad que más bien refuerzan las funciones en procedimientos por parte de las autoridades competentes o bien por las principales áreas de acción de la nueva política fiscalizadora, en donde la atención de resultados son decisivos para el éxito de los programas o planes del gobierno federal.

LEYES

Código Fiscal de la Federación.	1981
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	1981
Código Federal de Procedimientos Civiles.	1981
Ley del Impuesto Sobre la Renta.	1981
Ley del Impuesto al Valor Agregado.	1981
Ley de la Administración Pública.	1981

LIBROS

Boletines de Normas y Procedimientos de la Auditoría.	I.M.C.P. A.C.
Diccionario Contable.	Eduardo M. Franco
Auditoría.	Arthur W. Holms
El Dictamen en la Contaduría Pública.	Benjamin R. Téllez
Principios de Auditoría.	Walter B. Meigs