

2ej
No. 470



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**LA REGULACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE LAS INCONFORMIDADES
POR ACTAS DE VISITA DOMICILIARIAS.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

SERGIO SANCHEZ LISJUAN



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está 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.

Introducción	1
Prólogo	6
Capítulo Primero	
Naturaleza Jurídica de las Actas de Visitas Domiciliarias	
A. -Cuestión Constitucional	29
B. -La Garantía de Seguridad Jurídica y de Legalidad	37
- Concepto de Fundamentación	41
- Concepto de Motivación	44
- Garantía de Mandamiento Escrito	45
Capítulo Segundo	
La regulación en el Código Fiscal de la Federación de las inconformidades por actas de visitas domiciliarias	
A. - Preceptos del Código Fiscal de la Federación	48
Capítulo Tercero	
Los Organos Fiscales del Estado.	
A. -La Fiscalización.	
Concepto de Fiscalización	
1. La Fiscalización de tipo vertical	58
2. La Fiscalización de tipo horizontal	59
3. Actos de Inspección.	59
B. -Los Organos Fiscales del Estado facultados para efectuar las Visitas Domiciliarias	
- Centralmente	64
- Regionalmente	73
a) Acuerdo de Delegación de facultades a unidades administrativas regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	77

b) Entidades Federativas	86
Capítulo Cuarto	
A. -De las Inconformidades	89
1. -Análisis Jurídico de las Inconformidades en contra de los resultados consignados en las actas levantadas con motivo de las visitas domiciliarias.	98
2. -Los Recursos Administrativos y el Principio de Legalidad	105
a). Concepto de recurso administrativo.	108
b) Clasificación	109
c) Elementos de los recursos.	110
d) Fase probatoria	115
e) Resolución	116
f) Clases de Recursos	117
- Revocación	
- Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución	118
- Nulidad de Notificaciones	119
B. -Tribunal Fiscal de la Federación. -Naturaleza Jurídica	120
1. Competencia y organización del Tribunal Fiscal de la Federación	122
2. De la Demanda	126
3. Causales de Anulación	130
4. Sentido de la Sentencia	131
5. Amparo y Recurso de la Revisión	132
6. Recurso de la Revisión	132

C. - Recurso de Revisión Fiscal	135
D. - Juicio de Amparo	139
- Sustanciación del juicio de amparo	143
Conclusiones	
Primera.	146
Segunda.	154
Bibliografía	158

INTRODUCCION

Desde tiempos remotos el establecimiento e implantación de los Impuestos se ha visto influenciado o apoyado por diversos fines, unos de carácter fiscal, otros de carácter económico, de control o restricción de determinadas actividades o actos, que pueden encerrar un interés común social.

El impuesto y las contribuciones como elemental necesidad, para que el estado moderno, cumpla sus fines y objetivos, requiere de diversos ajustes que los vayan adecuando a la realidad económica de los países, para que de esta forma se encuentren a la par con los cambios.

La adecuación y ajuste, se hace tanto con la implantación de nuevos supuestos fácticos de capacidad contributiva y de la inclusión de nuevos sujetos que engrosen el universo de contribuyentes y así la base impositiva no se encuentre en determinados círculos, grupos o estratos... sino que su aplicación se haga en forma general; esto es, que la totalidad de la población se vea incidiada por los tributos en forma proporcional y que, no sean unos cuantos, los que en definitiva absorban los gravámenes como ocurre con los llamados impuestos directos, en los que en forma directa son pagados por los sujetos que se encuentran señalados expresamente en

el supuesto tributario, por ejemplo, los asalariados o contribuyentes cautivos a quienes se les retiene el gravamen en la fuente del ingreso, o bien, los profesionistas que de sus ingresos obtenidos tienen que contribuir directamente con la parte que les corresponde, sin que puedan trasladar ese impuesto a un tercero, al verlo incidido contra su ingreso.

Por otro lado están los impuestos denominados indirectos o bien conocidos por unos estudiosos de la rama fiscal, como impuestos a los consumos (no siempre es el caso), que están gravando precisamente al consumidor del bien o servicio y no al que obtiene el ingreso o sea el prestador del servicio o enajenante del bien.

A que viene el señalamiento anterior, muy sencillo, si determinado País pretende dar mayor amplitud a la base o universo de contribuyentes para que de esta forma se incrementen sus recursos financieros que le permitan solventar y sufragar los gastos que requiere el interés social; la forma más adecuada es darle mayor importancia a los gravámenes indirectos por que con ellos se puede gravar a una masa más amplia de sujetos vía consumo, que a las personas en forma directa, máxime que, en los países subdesarrollados o en vías de desarrollo, son realmente las cabezas de familia quienes-

sostienen a una gran parte de la población en su mayoría, compuesta por jóvenes no mayores de 25 años.

Que representa lo anterior, que la población económicamente -- productiva sea muy poca, el no haber por una parte, una demanda de mano de obra, sobre todo en países con economías inci-- pientes o dependientes del mercado exterior o bien que la mono-- polización de los medios de producción y la manipulación de los-- precios por grupitos del capital impiden que exista un mercado-- competitivo a través del cual, además de abaratar los bienes o-- servicios, utilicen mayor mano de obra en beneficio social y se abata el desempleo, ampliándose el universo y potencial contri-- butivo.

Es requisito indispensable para el estado, a fin de satisfacer -- las necesidades de interés social, el que se modernicen sus --- aparatos impositivos y los adecúen a la realidad económica na-- cional, para que, de esta forma, se capten los apoyos financie-- ros y que con recursos propios se solventen los gastos y no se dependa o bien trate, de disminuirse la dependencia del exte-- rior.

Una forma de lograr esto es el adecuar el aparato administrati-- vo que facilite y simplifique a los sujetos de las contribuciones, el cumplimiento adecuado y espontáneo de sus obligaciones impo--

sitivas; dé las máximas facilidades para ello y, por otro lado-- se combata a gran escala, la elusión y evasión fiscales, cerrándoles las puertas o deficiencias legales que permiten, el no pago o incumplimiento de la obligación fiscal en forma legal, y por otro lado a los que usan maquinaciones, subterfugios y engaños para no cumplir o hacerlo con vicios, se les sancione con rigor.

A este tipo de personas es a quienes voy a referirme en el desarrollo del presente trabajo, ya que se apoyan en lagunas legales que les permiten, si no dejar de cumplir con determinados formalismos, efectúen tal o cual acto que les proporciona tiempo, para reunir, prefabricar, elaborar o inventar determinados elementos que les permitan desvirtuar los cuestionamientos elaborados por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El trabajo presenta dos enfoques, uno reformista del dispositivo fiscal para adecuarlo a un formalismo estricto que circunscriba la actuación del sujeto de la relación tributaria a determinadas normas procedimentales; y otro el que se de mayor seguridad jurídica al sujeto del gravamen, al dotarse a la fase de inconformidad administrativa de un formalismo legal que permita su ejercicio opcional o bien se suprima y solo quedan como medios

de defensa los recursos plenamente instituidos por que de otra forma se deja al contribuyente en estado indefenso al apereibirlo de que en caso de no inconformarse se le tendrá por conforme con lo actuado por la autoridad, procedimiento que requiere de dotación de mayor formalismo jurídico procedimental y no dejarlo al arbitrio administrativo.

De esta forma queda bien aplicado aquél principio de que "nadie es culpable hasta que sea oído y vencido en juicio", ya que si no se le ha oído, recepcionada su inconformidad, se declare en forma unilateral conforme, sino se le ha escuchado en defensa.

PROLOGO

CONCEPTO, OBJETIVO Y FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS, ARTICULO 31 FRACCION IV.

CONCEPTO

La palabra Impuesto proviene (del Latín; Impositus), y es participio pasivo irregular de imponer. Masculino: tributo, carga, gravamen que impone el estado: traduciéndose en Recaudación de Impuestos.

Significado de Contribución e Impuesto.

La contribución es el pago de una cuota, destinada a cubrir las cargas o gastos del estado y los demás órganos de la administración pública centralizada, descentralizada, o paraestatal, -- teniendo como antecedente ideológico, el del repartimiento entre los integrantes de la comunidad organizada del monto de las erogaciones implicadas en la consecución del fin para el que se estableció la Organización Comunitaria. Ahora bien cuando las erogaciones correspondan efectuarlas, al órgano gubernamental, las contribuciones no pueden considerarse como proporcionadas en forma voluntaria por los miembros de una comunidad; por ende la aportación se traduce en obligatoria y coercible al ser exi-

gida por el Estado y se convierte en impuesto, esto es, se impone el poder tributario o la soberanía tributaria del estado.

La contribución es el género y el impuesto es la especie.

En el Código Fiscal de la Federación vigente se conceptúa de la siguiente manera:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, definiéndose en:

- Impuestos, son las contribuciones establecidas en la Ley - que deben pagar las personas físicas y morales que se - encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y distintas a las aportaciones de seguridad so - - cial y los derechos.
- Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones es - tablecidas en la Ley a cargo de personas que son sustitui - das por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones - fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las - personas que se benefician en forma especial por servi - - cios de seguridad social prestados por el mismo Estado.
- Los Derechos son las contribuciones establecidas en Ley - por los servicios que presta el Estado en sus funciones - de derecho público así como por el uso o aprovechamiento

de los bienes del dominio público de la nación.

Puesto que su destino implica el mantenimiento sostenido de la organización y presupone la consecución de los fines instituidos. En el impuesto el repartimiento de la carga se vuelve general para todos los nacionales y extranjeros y se determina por la capacidad contributiva que da el concepto de proporcionalidad.

El impuesto como crédito, relación, obligación o contribución coactiva es la forma normal de como el estado se provee de recursos para sufragar los gastos públicos, sin que los particulares tengan derecho a recibir una contra prestación.

Diversos tratadistas y estudiosos del derecho fiscal han expresado sus ideas tratando de definir al impuesto, por ejemplo, tenemos a Lucien MEHL en su obra. Science ET Techniques Fiscales. Puf, pág. 56. 1959, que dice "El impuesto es una prestación pecuniaria, exigida de las personas físicas o morales de derecho privado y eventualmente, de derecho público según sus facultades contributivas por vía de autoridad, a título definitivo y sin una contra prestación determinada, para cubrir las cargas públicas del estado y de las otras colectividades territoriales o de la intervención del poder público".

"A.D. Gianini, Instituciones de derecho tributario, Ed. de derecho financiero, Madrid 1957, expresa", el impuesto es la presta-

ción pecuniaria, que un ente público tiene el derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en el caso, en la medida y en los modos establecidos por la Ley, con el fin de conseguir el ingreso" (1)

H ROSSY Instituciones de derecho financiero. Ed. Bosch, Barcelona 1959. - Considera: "Que el impuesto es una institución jurídica financiera que faculta al ente público a exigir dinero a los administrados unilateralmente y sin contraprestación, para aplicarlos a los fines generales del mismo" (2).

S. Rojas expresa: "El impuesto es una obligación unilateral de derecho público sin contraprestación y destinada al sostenimiento del estado", (S. Rojas pág. 31 op. cit.)

Gastón Jéze (Theorie generale du budgut, 1922). El impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de los particulares, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el propósito de cubrir las cargas públicas.

Blumenstein: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el estado, un ente público autoriza al efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos"

(1) y (2) A. Serra Rojas. -D. Administrativo; pág.782; Ed. Porrúa, Méx. 1972

dos a la misma", sistema de Diritto de la imposte, Giuffré-1954.*

Giuliani Fonrouge: Define el tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.*

Dino Jarach: "El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto contribuyente al estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresar lo. (El hecho imponible P. 18). (3).

Ehberg dice: "Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y - cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (4)

Nitti dice: "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de - proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.*

(3) S. Fco. de la Garza. -Derecho Financiero Mexicano; pág.312 Ed. Porrúa, Méx. 1978.

(4) E. Flores Zavala.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Pág. 5 Ed. Porrúa Méx. 1972

Viti de Marco: "El impuesto es una parte de la cuota del ciudadano, que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos-generales. *

José Alvarez Cienfuegos: "El impuesto es la parte de la renta nacional que el estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayendola de las partes -alcuotas de aquélla renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna, específica y recíproca de su parte.

A.R.A. Seligman define: "El impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos-realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados " (5)

Luigi Cossa dice: "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducidos por la autoridad pública, a fin de proveer a aquélla de los gastos de utilidad general que no cubren en las rentas patrimoniales. *

A continuación se hace referencia a la terminología legal que -- describe el contenido del concepto Impuesto.

(5) E. Flores Zavala, op. cit. Págs. 35 y 36 ,

El artículo segundo fracción II del Código Fiscal de la Federación de diciembre de 1981, vigente desde el 1.º de enero de 1983, expresa: "Son impuestos las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y distintas a las aportaciones de seguridad social y los derechos.

Carácter del Impuesto.

Primero. - Carácter Público:

Se considera que los impuestos tienen carácter público, porque constituyen parte del derecho público, ya que son ingresos que recibe el Estado en virtud de su soberanía tributaria, de su potestad de imperio.

Segundo. - Prestaciones en Dinero o en Especie:

Generalmente las prestaciones del estado son de carácter pecuniario, por ser de mayor manejabilidad y fácil utilización por el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía.

Salvo algunas excepciones los impuestos son pagaderos en especie, como lo prevee el Artículo segundo del código tributario federal; antiguamente era más usual el pago de los impuestos en especie; por ejemplo, en la actualidad tenemos a la Ley-

de impuestos y fomento a la minería.

Tercero. - Es una obligación ex-lege:

Porque su fuente está representada por la conjunción de un pre supuesto establecido en la Ley, y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis, esto es al supuesto del hecho gravado por la Ley.

Ahora bien todo tributo debe estar respaldado por una Ley que lo establezca y cumplir con el principio de legalidad que se ha enunciado con las palabras "NULLUN TRIBUTUN SINE LEGE", y se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la constitución federal. Así mismo una de las características de los impuestos es la coactividad ya que en caso de que no se cumplan voluntariamente se exigirá su cumplimiento coactivamente es decir mediante la fuerza del estado; la fuente de la coacción está en la Ley.

Cuatro. - Es una relación personal de derecho obligatoria, toda vez que el tributo supone una relación que se establece entre dos sujetos:

El acreedor por un lado, representado por el Estado quien tiene derecho a exigir la prestación y por el otro lado el deudor del tributo, quién tiene la obligación de pagarlo.

O B J E T I V O

El objetivo o fin de los impuestos no puede ser otro que el de cubrir los gastos; cuando el impuesto tiene como único fin el de obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; ahora bien cuando el objetivo del impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos se dice que tiene un fin extrafiscal, esto es que puede ser de control cultural, económico, político, social, moral, etc., así tenemos por ejemplo al Impuesto Especial sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y Otros, publicado en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 1980. Por regla general, la mayor parte de los impuestos sólo tienen fines fiscales y se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.

Aún cuando en principio el impuesto tenga un fin fiscal, y persiga la obtención de recursos, puede suceder que en lugar de -- que esos recursos se destinen a los gastos generales del Estado, se apliquen a ciertos gastos especiales o fines específicos. En principio está prohibida la aplicación del rendimiento de un impuesto a un fin concreto como lo preceptúa el artículo 1o. del actual Código Fiscal de la Federación, que dice:

"Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gas-

to público específico!"- (a contrario-sensu)- sin Ley no podrá -
afectarse un ingreso a un fin especial. Por regla general siem-
pre será para fines generales; ejemplo de un fin específico, lo -
teníamos en la Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados -
por motores diesel y por motores acondicionados para el uso -
de gas licuado de petróleo, vigente hasta el 31 de diciembre de-
1979, y que fué derogado por la Ley del Impuesto al Valor Agre-
gado al entrar en vigor el 1o. de enero de 1980.

También existen impuestos que persiguen fines fiscales y extra-
fiscales al mismo tiempo, por ejemplo los impuestos sobre - --
alcoholes, aguardientes, aguamiel y productos de su fermenta--
ción, mismos que desaparecen al entrar en vigor el Impuesto -
Especial sobre Producción y Servicios el 1o. de enero de 1981.

Igualmente existen impuestos que se establecen buscando fines --
exclusivamente extrafiscales, toda vez que el legislador sabe que
al establecer el impuesto se obligará a los afectados a desarro-
llar determinada actividad o a dejar de desarrollarla con tal de-
no pagar el impuesto, de manera que con ellos, el fisco no per-
cibe ingresos algunos; sucede por ejemplo, cuando se establecen-
impuestos aduanales altos para que no se realice en las actividades
gravadas; en estos casos lo que se pretende es prohibir la intro-
ducción al país o la salida de determinados bienes o mercancías
y no que el fisco obtenga recursos que de antemano se sabe que

no percibirá al no realizarse los supuestos gravados por cuotas o tasas elevad ísimas.

FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS

Los fundamentos o principios constitucionales de los impuestos son aquéllas normas establecidas en la Constitución Política de la Nación y siendo ésta la Ley fundamental del país a dichos -- principios debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.

Los principios constitucionales pueden dividirse en tres grupos-- principales que son:

a). - Los derivados de los preceptos constitucionales que garantizan los derechos fundamentales de los individuos, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del --- Estado.

b). - Principios derivados de la organización política de los --- Estados Unidos Mexicanos.

PRINCIPIOS DERIVADOS DE PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.

El primer principio, que deriva de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales, se puede expresar en los siguientes términos; "La actividad tributaria del Estado no debe-- impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reco-

nocidos por la Constitución".

- Así tenemos que el artículo 5o. Constitucional dice:

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, Industria, Comercio o trabajo que la acomode siendo lícito.

El ejercicio de ésta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial".

Sin embargo, los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales, o de simple trabajo de los individuos, pero es la propia Constitución, la que impone la obligación de pagar impuestos, de manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos generales que la Constitución ha señalado, no significa violación alguna a este precepto; pero, sí se establece un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravámen será violatorio de esta garantía Constitucional.

- Respecto del artículo 13o. Constitucional se puede estable-

cer el siguiente principio:

"Las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias per
sonas individualmente determinadas. El gravámen debe es-
tablecers e en tal forma, que cualquier persona cuya situa-
ción coincida con la señalada como hecho generador del -
crédito fiscal deba ser sujeto del impuesto".

Dicho artículo expresa:

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas". La Ley-
privativa no es, desde el punto de vista material, una ver
dadera Ley porque no es general, abstracta, impersonal-
permanente; la Ley privativa es personal y concreta por-
que es referente a una persona o a varias personas indivi-
dua lmente determinadas, de manera que a cualquiera otra-
que no sea de las señaladas, aún cuando se encuentre den-
tro de la misma situación prevista en la Ley, no le será -
aplicable.

- Las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos co
mo lo establece el artículo 14 Constitucional que señala:

"A ninguna Ley se dará efectos retroactivos en perjuicio de
persona alguna".

La primera cuestión es determinar si la prohibición Consti

tucional se refiere al legislador o sólo a la autoridad que aplica las leyes.

La jurisprudencia se ha inclinado por el criterio de que la prohibición Constitucional no se refiere al legislador, sino al juez; es decir, el Artículo 14 prohíbe que el encargado de aplicar la Ley le dé efectos retroactivos, pero -- no de que el legislador expida leyes retroactivas .

Si la Constitución prohíbe que a una Ley se le dé efectos retroactivos, la prohibición se refiere tanto al que hace -- la Ley como al que la aplica, porque la regla es general y no hace distinción alguna .

De la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, se pueden derivar las siguientes reglas:

- Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.
- Las Leyes que regulan los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue a su favor .

El artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo señala:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Este párrafo otorga dos garantías: de legalidad y de audiencia.

- Del artículo 16 Constitucional se deriva el siguiente principio:

Las resoluciones de la Administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, las que harán del conocimiento de los interesados.

Dicho artículo establece en su primera parte:

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

El mismo artículo 16 dice:

"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 aprenderse y los objetos que se buscan; a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluir la acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia".

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han actuado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

En este último párrafo, el artículo 16. Autoriza la verificación de actos de control de los impuestos por medio de la inspección de los papeles y libros de los causantes, para conocer si han cumplido con sus obligaciones fiscales. Aun cuando la constitución dice que esas visitas deben revestir las formalidades prescritas para los cateos, debemos precisar cuáles son aplicables de ---- de acuerdo con su naturaleza y objeto.

Estas formalidades son las siguientes:

- La orden de la visita debe provenir de la autoridad adminis
trativa.
- Debe darse por escrito.
- En la orden se debe hacer constar el lugar en que debe--
practicarse la visita, la persona visitada y el objeto de la-
diligencia.
- Al concluir la visita se debe levantar un acta circunstancia
da, en presencia de dos testigos propuestos por el visita-
do o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que prac
tique la diligencia. Es, pues, contraria al texto constitucio
nal, viciosa práctica de concretarse a tomar datos en el-
lugar de la visita para levantar el acta con posterioridad -
en lugar diverso.

El artículo 17 Constitucional establece :

'Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter pura
mente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí
misma, no ejercer violencia para reclamar su derecho .

Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia--
en los plazos y términos que fije la Ley; su servicio será -
gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas-
judiciales".

De este precepto se derivan tres cuestiones:

- ¿Puede imponerse prisión como castigo del incumplimiento de las obligaciones tributarias?, creemos que limitándose la garantía a la prohibición de esta sanción para las deudas puramente civiles, sí es posible castigar en esta forma las infracciones a las leyes tributarias. Por ejemplo, en materia aduanal, se considera delito y se castiga con pena corporal el contrabando, que es un procedimiento para eludir el pago de los impuestos de importación y exportación.
- La segunda cuestión que surge con motivo de este precepto, es la relativa a la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva.
- Por último, el precepto comentado contiene una prohibición para que se cobren costas judiciales, quedando así eliminado, en nuestro medio jurídico, este renglón tributario.
- El artículo 22: "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación y cualquier otra penas inusitadas y trascendentales. No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total-

o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad-judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la-comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas".

Este precepto contiene disposiciones que, cuando menos en apa-riencia son contradictorias. En efecto, en el primer párrafo ---prohibe imponer multas excesivas y la confiscación de bienes, pe-ro el mismo párrafo establece que no se considerará como con-fiscación la aplicación total de los bienes de una persona para -el pago de impuestos o multas. La contradicción es más bien --aparente, la confiscación es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo; es un castigo que recae sobre los here-deros del delincuente.

En el párrafo segundo se declara y con razón, que no es confis-cación la aplicación total de los bienes de una persona al pago -de los impuestos; no es confiscación porque no se trata de una-sanción, luego entonces no queda comprendida en la prohibición-del párrafo primero; lo que el constituyente quiso fué precisar-que, tratándose de impuestos, si era posible afectar a su pago-- todos los bienes de una persona.

Del razonamiento anterior se puede establecer el siguiente prin-cipio:

"Los impuestos por regla general, no deben absorber el capital de los particulares; sin embargo, en caso necesario podrá hacerse así, sin que sean considerados como confiscatorios".

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ORGANIZACION POLITICA DEL- ESTADO.

El artículo 31, preceptúa. "Son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El contenido de este artículo se puede descomponer en la siguiente forma:

- 1.- Se establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos:
- 2.- Se establece a la federación, el estado y municipio como entidades que tienen derecho a percibir impuestos;
- 3.- Que el estado y municipio que pueden gravar, son los de residencia de la persona;
- 4.- Que se deben establecer los impuestos por medio de leyes;
- 5.- Que su establecimiento se hace para cubrir los gastos públicos; y,

6.- Que deben ser proporcionales y equitativos.

- Respecto del primer punto, se presenta la siguiente--- interrogativa: ¿Sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos y no así los extranjeros?, aun -- cuando el precepto constitucional solo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se grave a los extranjeros y, en consecuencia -- puede hacerlo el legislador ordinario, así lo tenemos-- en la Ley de nacionalidad y naturalización de 5 de enero de 1934, que en su artículo 32, impone a los extranjeros y personas morales extranjeras, la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residan.

- Tratándose de los puntos 2 y 3, respecto de los sujetos activos del crédito fiscal, tienen ese carácter la federación, los estados y municipios, en virtud de que son los que pueden percibir impuestos; impuestos que se deben establecer por medio de leyes o disposiciones de carácter general, abstracta, impersonal y emanadas del poder legislativo.

Tratándose del punto 5, referido a que debe entenderse por gastos públicos; Gabino Fraga, dice:

"Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al estado, de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido—jurisprudencia diciendo:

"Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la fracción IV la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipios en que se resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la federación, los estatales para los de los estados, y los municipales para los municipios; por lo que, si una Ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la república, indudablemente, que contraría la constitución por que las obras de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los arbitrios municipales". (6)

(6)(E. Flores Zavala op. cit. pág. 204).

- En relación con el punto 4, el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31, fracción IV, ya comentado y minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por varios preceptos que se refieren a la expedición de la Ley general de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

La forma, contenido y alcance de la obligación tributaria del impuesto, están consignados en forma expresa en la Ley referida, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado, y a la autoridad no queda otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad en caso concreto de cada contribuyente, esto es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no están previstos y autorizados por una disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental.

Por público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

- En atención al punto 6, el impuesto, será proporcional y equitativo lo que se interpreta como significado de justicia, este dispositivo requiere la realización de dos principios; el de generalidad y el de uniformidad es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

. El principio de generalidad, no significa que todos deban pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

. El principio de uniformidad, significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.

C A P I T U L O P R I M E R O

NATURALEZA JURIDICA DE LAS ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS

A. - CUESTION CONSTITUCIONAL

En el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se contiene la facultad otorgada al estado para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El artículo referido, fundamenta la facultad que otorga -- soberanía al estado para verificar el cumplimiento de las -- obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, sujetos pasivos de la relación tributaria, fisco-contribuyente, y señala:

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

No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o de detención a no ser por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley castigue con la pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de

fé o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persigan de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibi-

ción 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".

De este precepto constitucional se deduce el siguiente principio:

Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben expedir por escrito, de la autoridad competente en el que se expresen los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que se harán del conocimiento de los interesados.

El precepto que se comenta, en su último párrafo 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."

Del texto de este párrafo se desprende, que se faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias sin previa orden judicial.

El acto de la práctica de las visitas está condicionado por la ga-

rantía de seguridad jurídica contenida en el párrafo constitucional transcrito.

Ahora bien la permisión de dichas visitas domiciliarias practica-
bles por la autoridad administrativa, se establece unicamente ba
jo la circunstancia de que dichos actos tengan por objeto la cons-
tatación del cumplimiento o incumplimiento de los reglamentos de
policía y buen gobierno por parte de los particulares o del acata-
miento o desobediencia de las disposiciones fiscales.

Las autoridades fiscales, bien sean federales o locales, tienen--
facultad constitucional emanada del precepto sujeto a comentario,
para exigir la exhibición de libros y papeles con el fin exclusivo-
de comprobar el cumplimiento ó el incumplimiento de las disposi-
ciones legales en materia tributaria, por lo que toda exigencia-
autoritaria que carezca de dicha finalidad es anticonstitucional.

Así se tiene, que para que se garantice la preservación de la ga-
rantía, la autoridad administrativa que llevará a cabo los actos de
fiscalización, debe observar el principio de legalidad, desde el --
momento en que dichos actos no se deben realizar según el arbi-
trio de la autoridad inspectiva, sino de conformidad con las dispo-
siciones legales respectiva, esto es, de acuerdo a los reglamen-
tos administrativos y leyes fiscales, según sea el caso.

Ahora bién, las visitas domiciliarias que equivalen a las inspecciones que puede practicar la autoridad administrativa para constatar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos -- gubernamentales o de los ordenamientos de carácter fiscal, no sólo no deben estar precedidos por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito de la misma autoridad judicial. Ya el mandamiento implica una garantía formal en los términos del precepto constitucional que condiciona, todo acto de molestia, o sea, toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en los bienes jurídicos que integran su esfera particular (persona, domicilio, papeles, familia y posesiones). Mandamiento que sí deberá expedir la autoridad administrativa para cumplir con la formalidad jurídica.

Ahora bien, respecto al acto de molestia la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno, puesto que su objetivo únicamente consiste en establecer si se cumplen o nó las leyes tributarias o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por sí mismos causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo -- negocio sea visitado o inspeccionado.

Por tanto, no siendo las consavidas inspecciones o visitas - actos de molestia, no deben supeditarse a la expresada garantía formal, en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito de autoridad jurisdiccional, pueden practicarse, además de tener que sujetarse a los ordenamientos que las rijan; los resultados de tales visitas o inspecciones deben hacerse constar en un acta circunstanciada o sea, en un documento en el que se asienten todas las circunstancias o hechos pertinentes, de naturaleza objetiva o real, que supongan o indiquen la inobservancia o el incumplimiento de la Ley fiscal, en la inteligencia de que, sin la constancia de dichas circunstancias o hechos las apreciaciones subjetivas de los inspectores de la autoridad administrativa carecen de validez legal.

Las actas de inspección, por otra parte, deben levantarse en presencia de dos testigos propuestos por la persona cuyo establecimiento o negocio se visite o inspeccione, testigos que deben de firmar el documento respectivo, y que pueden ser designados por el inspector en ausencia o por negativa del particular interesado, circunstancia esta que debe asentarse en las mencionadas actas.

Si de la práctica de las diligencias de inspección administrativa se origina como resultado la infracción a la Ley fiscal -

de que se trate, la autoridad que corresponda debe hacer cumplir tales ordenamientos, mediante las decisiones que -- procedan (multa, clausura del establecimiento, etc.) y como dichos actos entrañan sendas molestias en cualquiera de los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional en su primera parte, deben estar condicionados a las garantías de seguridad jurídica que éste contiene y que son:

Mandamiento escrito dirigido al particular afectado y que se le dé a conocer la competencia constitucional de la autoridad que lo expida y expresión de los fundamentos legales que -- apoyen el acto de molestia de que se trate, así como de los motivos de aplicación respectivas".

Ahora bien en atención al objetivo propio y natural que persiguen las visitas domiciliarias que practican los agentes de la autoridad administrativa, con apoyo en el resultado que arrojen se debe imponer al dueño o poseedor del lugar, comercio o industria visitados, las sanciones que prevean las leyes o reglamentos respectivos y que deben consistir, según se dijo, en multa o clausura del negocio de que se trate -- principalmente con la finalidad de borrar o reprimir prácticas viciosas, o repetidas principalmente, aun cuando en casos específicos se debe sancionar benévolutamente, cuando se haya incurrido en caso fortuito o fuerza mayor.

Debiendo tener dichas sanciones como antecedente imperativo constitucional la visita domiciliar correspondiente, y el acta en que ésta se haga constar, debe satisfacer todos los requisitos que establece el artículo 16 Constitucional en su tercera parte.

Por tanto sin que la mencionada acta cumpla con tales requisitos, el acuerdo que con base en ella imponga cualquier -- sanción, será violatorio del invocado precepto en virtud de estar afectado por un vicio anticonstitucional de origen, a un ue en sí mismo acate las exigencias de mandamiento escrito, de autoridad competente y de la garantía de legalidad -- que consagra el artículo mencionado en su primera parte.

El criterio sostenido en diversas ejecutorias sustentadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, se ha elevado a la categoría de tesis jurisprudencial, en la que se sostiene:

"Para que las actas relativas a las visitas domiciliares --- practi cadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos-- propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausen cia, o negativa por la autoridad que practique la diligencia. (7)

(7) Ignacio Burgoa O. -Garantías Individuales. -Editorial Porrúa. México 1972, pag. 622.

B). - LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA Y DE
LEGALIDAD.

(De la debida motivación y fundamentación del acto administrativo).

El procedimiento administrativo tributario comprende una -- serie de actos administrativos, algunos de carácter material y otros de carácter jurídico, en cuanto a estos últimos, resulta aplicable el principio o garantía de legalidad que para todos los actos de autoridad, administrativa o judicial requiere la Constitución Federal.

Por tanto, el estudio de este principio de legalidad será aplicable tanto al procedimiento administrativo como a los actos administrativos que lo integran, debiendo partir de la base de que la constitución, en su artículo 16 dispone 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". (8)

(8) Ignacio Burgoa O. Opus cit. - Pág. 597.

La Suprema Corte de Justicia a sostenido que las autoridades administrativas:

"No tienen más facultades que las que la Ley les otorga, -- pues, si así no fuera, fácil será suponer implícitas todas-- las necesarias para sostener actos que tendrían que ser -- actos arbitrarios, por carecer de fundamento legal"; (9)

"Que los actos de las autoridades administrativas que no es ten autorizadas por Ley alguna, importan una violación de -- garantías";

"Que las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y -- cuando dictan alguna determinación que no esté debidamente fundada y motivada por alguna Ley, debe estimarse que es violatoria de las garantías consagradas en el artículo 16 -- constitucional"; (10)

También ha resuelto que, "Las autoridades administrativas, por una parte, sólo pueden hacer lo que la Ley les permite, y por otra parte, la sola existencia de una Ley que no ha -- sido debidamente aplicada y citada en el acto administrativo que se reclame, no le dá a éste el carácter de constitucional, por lo que si no se señala expresamente como fundamento del acto, éste es inconstitucional, aunque la autoridad res

(9) Ignacio Burgoa O. Opus. Cit. Pág. 592

(10) Idem.

Pág. 603

pectiva alegue que por tratarse del cumplimiento de las leyes del orden público, la simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa, que tiene su apoyo en -- preceptos legales permanentes, no pueden ser causa para -- expresar las disposiciones legales en que apoyan sus actos, y si lo hacen contra la ejecución de los mismos, es proce dente conceder la suspensión"; (11).

Que "La motivación exigida por el artículo 16 Constitucio-- nal consiste en el razonamiento, contenido en el texto mis mo del acto autoritario de molestia, según el cual quién lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de deter minados preceptos legales.

Es decir motivar un acto es externar las consideraciones -- relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la -- autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal" (12).

Para cumplir lo preceptuado por el artículo 16 constitucio-- nal, que exige que en todo acto de autoridad se funde y mo tive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse -- dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo; el elemento de forma queda surtido cuando en el acuerdo, - orden o resolución se citan las disposiciones legales que se

(11) Ignacio Burgoa O. Opus. Cit. Pág. 603

(12) Idem.

consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión.

Para integrar el elemento de fondo, es necesario que los -- motivos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.

En otra ejecutoria se ha sostenido que: "De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente motivado y fundado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión las - circunstancias especiales o razones particulares o causas-- inmediatas que se hayan tenido en consideración para la efi cacia del acto". (13)

En otra tesis la SCJ. ha sostenido que: "Para que la autoridad cumpla con la garantía de legalidad que establece el --- artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en - ellas debe citar el precepto legal que sirve de apoyo y expre sar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca".

La garantía que mayor preservación imparte al gobernado - dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda

(13) Ignacio Burgoa O. Opus. Cita Pág. 604

alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional.

Su eficacia jurídica reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

Por tal motivo, la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 Constitucional, que condiciona todo acto de molestia, se contiene en la expresión, "Fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento"

¿Que se entiende por "causa legal del procedimiento"? ;

pues bien el acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente, deben no sólo tener una causa legal o elemento determinante, sino que éste sea legal, es decir, fundado y motivado en una Ley en su aspecto material, esto es, en una disposición normativa general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas.

- CONCEPTO DE FUNDAMENTACION. - La fundamentación de la causa legal del procedimiento autoritario, de acuerdo con el espíritu, del legislador de 1857, que permanece inhiibido en la constitución actual, consiste en que los actos que ori-

ginen la molestia, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad. - Que exista una Ley que lo autorice, conforme lo ha establecido nuestro máximo tribunal, toda vez que las autoridades - deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa, sino expresamente delegada:

Así tenemos que la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, - que se traducen en las siguientes condiciones:

Que el órgano del estado del que, tal acto provenga, esté -- investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica para permitirlo:

En que, el propio acto se prevea en la norma:

Que su sentido y alcance se ajusten a las diposiciones normativas que lo rigen:

Que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento--escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

Según criterio de la Suprema Corte de Justicia "El requisito constitucional de legal fundamentación estriba, no en la invocación global de un código o de un cuerpo de disposiciones legales, pues de ser así, bastaría que los mandamientos -- civiles se fundamentaran diciendo.

"Con apoyo en las disposiciones del Código Civil", los procedimientos penales "con apoyo en las disposiciones del Código de Procedimientos Penales etc. , lo que evidentemente dejaría al particular en igual desamparo que si la garantía de fundamentación no existiera, quedando expuesto a los desmanes de la potestad pública, al no sujetarse ésta al cause -- institucional de dicha garantía". (Amparo en revisión No. -- 5079/58). (14)

El artículo 16 constitucional impone la obligación a las autoridades de fundar y motivar expresamente su resolución, por lo que no es bastante para cumplir con esa obligación el -- que las autoridades citen globalmente un cuerpo de Ley, ya que esta forma de proceder obligaría a los interesados a adivinar cual fue el precepto expreso de esa Ley en que pretendieron fundarse las autoridades, lo que traería como consecuencia la deficiencia en la defensa del interesado. (Amparo en revisión No. 183/58) (15)

(14) Ignacio Burgoa O. Opus cit. pág. 598.

(15) Idem

- CONCEPTO DE MOTIVACION .- La motivación de la causa legal del procedimiento implica, que existiendo una norma jurídica relativa, al caso o situación concretos respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquéllos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 Constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadr en dentro del marco general correspondiente establecido por la Ley.

La motivación legal implica, la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos. Sin dicha adecuación, se violaría por ende, la citada garantía que, con la de fundamentación legal integra la de legalidad.

Para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los bienes, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos debe formularse precisamente en mandamiento escri-

to, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.

Concurrencia indispensable de la fundamentación y de la motivación legales, ambas condiciones de validez constitucional del acto de molestia deben necesariamente concurrir en el acto concreto para que aquel no implique una violación a la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 constitucional, es decir, que no baste que haya una Ley que autorice la orden o ejecución de los actos autoritarios de perturbación, sino que es preciso inaplazablemente que el caso concreto hacia el cual éstos vayan a surtir sus efectos esté comprendido dentro de las disposiciones relativas de la norma, invocadas por la autoridad.

Por consiguiente, razonando a contrario sensu, se configurará la contravención al precepto invocado, cuando el acto de molestia no se apoye en ninguna Ley (falta de fundamentación) o en el caso de que, existiendo ésta, la situación concreta respecto a la que se realice dicho acto de la autoridad, no esté comprendida dentro de la disposición general invocada, (falta de motivación).

- GARANTÍA DE MANDAMIENTO ESCRITO. - Esta garantía de seguridad jurídica, que es la tercera que se contiene en el-

multicitado artículo 16, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden verbales que originen el acto perturbador, que en sí mismos contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refiere dicho precepto de la Constitución, son violatorias del mismo.

Conforme a la garantía formal a que aludimos, todo funcionario, subalterno o todo agente de autoridad debe obrar siempre con base en una orden escrita expedida por el superior jerárquico, sopena de violar la disposición relativa de nuestra Ley fundamental a través de la propia garantía de seguridad jurídica que, por otra parte, ha sido constantemente reiterada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, para que se satisfaga la garantía formal de mandamiento escrito no basta que éste se emita para realizar -- algún acto de molestia en alguno de los bienes jurídicos que menciona el artículo 16 constitucional, sino que es menester que al particular afectado se le comunique o se le dé a conocer.

Esta comunicación o conocimiento pueden ser anteriores o -- simultáneos a la ejecución del acto de molestia, pues la exigencia de que éste conste en un mandamiento escrito, sólo tiene como finalidad que el gobernado se entere de la funda--

mentación y motivación legales del hecho autoritario que lo -
afecte, así como la autoridad de quien provenga. (16).

(16) Ignacio Burgoa O. -Opus. cit.- Págs. 606

C A P I T U L O S E G U N D O

LA REGULACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE LAS INCONFORMIDADES POR ACTAS DE VISITA-DOMICILIARIA

A.- PRECEPTOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se otorga a las autoridades fiscales facultades para efectuar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, SUBSTITUTOS, o solidarios, o aún de terceros, para revisar sus libros, documentos y correspondencia que tenga relación con las obligaciones fiscales, y a proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes.

En dicho Código se ha regulado la forma de como deben efectuarse las visitas para que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 16 Constitucional, ahora -- bien, de conformidad con el Código de referencia las --- reglas a seguir para el buen desarrollo de las visitas do miciliarias son las siguientes:

- 1.- Sólo se practicarán por mandamiento escrito de --- autoridad fiscal competente, estar fundado, motivado y expresar el motivo o propósito de la visita y la -

firma del funcionario competente, además de señalar: (Respecto de la autoridad competente para efectuar visitas domiciliarias con fundamento en el precepto constitucional ya mencionado y el precepto en estudio aquélla se reseñará en el capítulo siguiente).

- a) El nombre de la persona que debe recibir la visita y el lugar o lugares donde ésta debe llevarse a cabo, cuando se ignore el nombre de la persona que deba ser visitada se señalarán datos suficientes que permitan su identificación.
- b) El nombre de la persona o personas que deban desahogar la diligencia las cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden, en estos casos se comunicarán por escrito al visitado estas circunstancias, pero la visita podrá ser válidamente practicada por cualquiera de los visitantes.
- c) Las obligaciones que vayan a verificarse, así como el período o aspecto que abarque la visita.

2.- Al iniciarse la visita se entregará la orden al visitado o a su representante y sinó estuvieran presentes

se dejará citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para que el visitado o el representante los -- esperen a una hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; de no hacerlo así, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En el supuesto de que exista la presunción de que el - visitado se ausente o realice maniobras que impidan - su desarrollo los visitantes podrán asegurar la con- tabilidad.

En el mismo acto se identificarán los visitantes.

3. - El visitado será requerido para que proponga dos tes- tigos y en ausencia o negativa de aquél, será designa- do por el personal que practique la visita.
4. - El visitado deberá proporcionar y mantener a disposi- ción de los visitantes, desde el momento de la inicia ción de la diligencia hasta la terminación de ésta, su - contabilidad y demás papeles que acrediten el cumpli- miento de las disposiciones fiscales, y demás efectos con tables, los que serán examinados en el domicilio, esta- blecimiento o dependencia del visitado.

Los visitados podrán sacar copia de la documentación del causante que estimen necesaria, para que previo cotejo con sus originales se certifique por aquéllos y sea anexada a las actas finales - o parciales que se levanten durante y con motivo de la visita.

Los Libros, registros y documentos, solo podrán recogerse:

- a) Cuando el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b) Cuando existan libros, registros o sistemas de contabilidad obligatoria que no estén autorizados;
- c) Cuando se encuentren libros, registros o sistemas de contabilidad cuyos asientos o datos no coincidan con los autorizados;
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas, respecto del o los ejercicios objeto de la visita.
- f) Cuando los datos asentados en los libros, registros o sistemas de contabilidad autorizados no coincidan con los asentados en las declaraciones o manifestaciones presentadas.

- g) Cuando los documentos carezcan total o parcialmente de las estampillas o sello que prevenga la Ley; o estén desprendidas, alteradas o destruidas, sin autorización oficial.
- h) Que el visitado haya sido emplazado a huelga o suspensión de labores y solo antes de 48 horas anteriores a la fecha en que se inician aquellas.
- i) Cuando al inicio de una visita o durante el transcurso de ella, el visitado, su representante legal o quien se encuentre en el domicilio de la visita, se niegue a recibirla o impida el acceso a los visitantes a las oficinas, bodegas, locales, dependencias, cajas de valores o no ponga a disposición de los visitantes los libros, registros y documentos a que se hace referencia o bien imposibilite o dificulte por cualquier causa la realización de la visita.

En todos los casos en que se recojan libros, registros o documentos, este hecho se hará constar en acta.

- 5.- Los visitantes harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunscritas

tanciada; las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales sobre la situación financiera del visitado, no producirán efecto de resolución fiscal.

6. - El visitado o la persona con la que se entienda la diligencia, los testigos y cualquiera de los visitadores que hayan terminado la visita firmarán el acta, lo que será suficiente para su validez. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar, así lo harán constar el o los visitadores sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento, un ejemplar del acta se entregará en todo caso al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia.
7. - Con las mismas formalidades indicadas en el párrafo anterior, se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión.
8. - El visitado, o quien lo represente, podrá inconformarse con los hechos contenidos en las actas, mediante escrito que deberá presentar dentro de los cuarenta y cinco --- días siguientes al inmediato posterior a aquel en que se cerró el acta final, en el que expresará las razones de su inconformidad, y ofrecerá las pruebas documenta- -

les pertinentes que deberá acompañar a su escrito. En caso de que no se formule inconformidad, no se ofrezcan pruebas o no se rindan las ofrecidas, se entenderán por aceptados los hechos y se perderá el derecho a hacerlo posteriormente.

¿Cuál es la consecuencia de que falte, en las resoluciones administrativas y especialmente en las visitas, algunas-- de las formalidades que señala la Ley?

La forma. Está establecida como una garantía para el -- particular de la debida actuación de la administración, por lo que la falta de este requisito, será motivo de nulidad del acto y en consecuencia, bastará la falta de cualquiera de ellos para que la visita carezca de afecto alguno.

El inciso b) del artículo 202 del código fiscal de 1938, y fracción II del artículo 238 del código fiscal de 1983, señalan como causa de nulidad la omisión o incumplimiento-- de las formalidades que deba llenar el procedimiento impugnado .

El particular a quien se pretende practicar una visita sin que se cumpla con los requisitos legales, puede resistirse a recibirla sin incurrir en infracción, porque su resistencia será, no a un acto legalmente fundado, sino aun

acto atentatorio y arbitrario.

La primera sala,* al resolver el juicio 1576/45, en el-- que se impugnó una multa impuesta por resistencia a la práctica de una visita por un inspector que no se identif i có; declaró la nulidad de la multa impuesta, porque no - existía la resistencia que pretendía ver la autoridad fis-- cal. (*T.F.F.)

En el artículo 54 del referido Código, se contiene un de recho para el contribuyente, como es el de presentar in conformidad en contra de las actas de visita domiciliaria que se levanten, con el apercibimiento que, de no hacer-- lo dentro del plazo señalado en la misma fracción se per derá el derecho a ejercerlo con posterioridad; esto no -- quiere decir que por el hecho de abstenerse a presentar in conformidad el contribuyente se esté desistiendo del de recho a ejercitar los recursos ordinarios que establece-- el mismo Código y aun el juicio de nulidad ante el Tribu-- nal Fiscal de la Federación.

Aun cuando, el no haber presentado inconformidad, esté ocasionando que el fisco tenga por conforme al contribu-- yente con los hechos asentados en las actas y emita li-- quidación de diferencias en su contra, sí habrá perdido el derecho al inconformarse en esa fase administrativa;

pero no así a inconformarse, ya no en contra del acta en sí misma, si no en contra de los resultados (liquidación de diferencias) que trae aparejada el acta.

En otros términos, el Código Fiscal otorga al contribuyente el derecho a inconformarse en contra de las actas antes de que estas sean liquidadas, a efecto de que se trate de desvirtuar o reconocer los errores en que se incurrió y se presente una declaración complementaria; se presente la del ejercicio si no se había presentado, - para corregir su situación fiscal. Para que con esta -- actitud, la autoridad fiscal al momento de apreciar que dicho contribuyente ha regresado o se ha encausado por el buen camino sea benigno en la aplicación de la sanción o sanciones que correspondan por el incumplimiento a los ordenamientos legales.

En esta fase administrativa, se podrá regularizar la si tuación del contribuyente ya sea que esté reconociendo - que ha incurrido en errores, o bien lo esté aceptando - parcialmente porque puede suceder que la autoridad fiscalizadora haya aplicado incorrectamente sus facultades - revisoras y violado en consecuencia el formalismo jurídico que debe seguirse en la visita.

Desde luego, en la resolución a dicha inconformidad la autoridad reconocerá el dicho del inconforme y, a su vez ratificará las anomalías que hubiere detectado, configurativas de infracciones, que el contribuyente esté de acuerdo liquidar y corregir su situación fiscal sin que tenga que recurrirse a otra instancia administrativa como sería la de los recursos administrativos, que en algunos casos sólo retardarían el cumplimiento de las obligaciones incumplidas y en consecuencia la liquidez de los créditos fiscales omitidos.

C A P I T U L O T E R C E R O

LOS ORGANOS FISCALES DEL ESTADO

A. - LA FISCALIZACION

CONCEPTO DE FISCALIZACION. - El fiscalizar consiste en analizar y presentar ante las autoridades hacendarias el estado de los sujetos pasivos de la relación tributaria, a través del empleo de diversos métodos de comprobación, tales como auditorías, inspecciones, verificaciones, intervenciones y control, con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y terceros relacionados con ellos.

Se puede establecer que existen dos métodos de fiscalización, a saber: Vertical y Horizontal.

1. - La fiscalización de tipo vertical, consiste en auditar las actividades económicas íntimamente relacionadas de contribuyentes, como ocurre con aquéllas que utilizan desde la etapa de producción a la de consumo final varios canales de comercialización por ejemplo:

En el caso de bebidas alcohólicas, por medio de un grupo de auditores se puede revisar primero a aquéllos contribuyentes que proveen de materia prima a los fabricantes

de licores; luego se audita a los contribuyentes en sí, - en base a los datos aportados, aprovechando a la vez, - la oportunidad de auditar a alguno de los contribuyentes que forman parte de la siguiente etapa de comercialización o de producción de dichos bienes o artículos, hasta llegar al comerciante que distribuye al consumidor final.

Este tipo de fiscalización encadena una serie de pasos o procesos que van desde el primer productor o importador de materias primas, hasta el vendedor final de los productos elaborados o manufacturados.

- 2.- La fiscalización de tipo horizontal, este tipo de fiscalización se hace sin sujeción, o relación de los contribuyentes entre sí por actividad económica, la selección de los mismos se hace indistintamente por cualquiera de las actividades que desarrollen los contribuyentes.
- 3.- Actos de Inspección. - Los actos de inspección pueden consistir en:
- Práctica de visitas domiciliarias;
 - Práctica de inspección inmediata motivada por la presunción o descubrimiento de producción clandestina, almacenaje, portadores no autorizados, así como productos en tránsito sin el debido respaldo de

documentación comprobatoria de su procedencia y destino

- Inspección permanente:
- Exigir al visitado los datos e informes que tengan relación con el objeto de la visita, así como que sean mostrados los libros, documentos, registros, cajas de valores, depósitos, almacenes, bodegas, vehículos y en general los que se requieran para la comprobación de la situación fiscal del visitado, o, la de algún contribuyente con quién haya efectuado operaciones;
- Recoger documentos y libros, en algunos casos permitidos para la Ley; y
- Practicar embargos precautorios para garantizar el interés fiscal (17)

Explicado en que consiste la fiscalización, y para que pueda ser ejercitada por las autoridades fiscales, éstas deberán apoyarse y fundamentarse en un instrumento legal que les otorgue esa facultad que deviene de la Ley, situación que enseguida pasará a referirme.

(17) Lucila M. Villanueva Olvera. - Tesis Profesional. - Instancia de aclaratoria de las actas de auditoría. - Págs. 30-34; - 1 980

B. - LOS ORGANOS FISCALES DEL ESTADO FACULTADOS PARA EFECTUAR LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

El órgano autorizado es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia que tiene las siguientes facultades de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a saber:

ARTICULO TREINTA Y UNO. - A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. - Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal y del departamento del Distrito Federal.
- II. - Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las Leyes.
- III. - Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.
- IV. - Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la federación, y evaluar sus resultados conforme

a sus objetivos. Para ello escuchará a las dependencias responsables de los sectores correspondientes.

V. - Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la federación.

VI. - Proyectar y calcular los ingresos de la federación, - del departamento del Distrito Federal y de las entidades - de la administración pública federal, considerando las necesidades del Gasto Público Federal que prevea la Secretaría de Programación y Presupuesto, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la-- Administración Pública Federal.

VII. - Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central o la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito.

VIII. - Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

IX. - Realizar o autorizar todas las operaciones en que-- se haga uso del Crédito Público.

X. - Manejar la deuda pública de la federación y del de--

Departamento del Distrito Federal.

XI. - Dirigir la política monetaria y crediticia.

XII. - Administrar las casas de moneda y ensaye.

XIII. - Ejercer las atribuciones que le señalan las Leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito.

XIV. - Representar el interés de la federación en controversias fiscales y coordinar en esta materia la representación del Departamento del Distrito Federal.

XV. - Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien, las bases para fijarlas, escuchando a las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda .

XVI. - Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

(Esta Ley fué expedida el 22 de diciembre de 1976, y se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 29 del mismo mes y año, Ley que al entrar en vigor, el 1o. de enero de 1977, abrogó a la Ley de Secretarías y depar--

ta mentos de estado de 23 de diciembre de 1958) . (Reformada por "Decreto" publicado el 29 de diciembre de 1982)

Asimismo al titular, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como parte integrante de la administración pública centralizada, "Le corresponde originalmente el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrá delegar en los funcionarios a que se refiere el Reglamento en subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes, subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y por los demás funcionarios que establezca dicho reglamento y otras disposiciones legales .

La Secretaría "Podrá contar con órganos administrativos des concentrados que le estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables".

CENTRALMENTE.

Conforme al reglamento interior corresponde a la dirección general de fiscalización, de acuerdo al artículo 60, el ejercicio de las siguientes faculta-

des:

Proponer para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones, de dictámenes de contadores públicos registrados y de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios y desaprovechamientos, de carácter federal con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior y sobre tenencia y uso de vehículos, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos-- tratándose de importación y exportación.

Programar, para aprobación superior, las 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 --revisión de declaraciones, de dictámenes de contadores públicos registrados, de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en las materias señaladas en el párrafo anterior.

Establecer los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de declaraciones de los contri-

buyentes y de dictámenes de contadores públicos -
registrados, de auditoría, de inspección y compro-
bación en las materias a que se refiere la fracción
I del artículo 60, y las que deben realizar en la
materia de su competencia las Administraciones -
Fiscales Regionales y las autoridades fiscales de -
las entidades federativas que actúen con fundamen-
to en los convenios y acuerdos de coordinación fis-
cal, así como evaluar sus resultados.

Asesorar y supervisar la implementación de siste-
mas, procedimientos y métodos en las Administra-
ciones Fiscales Regionales en la materia señalada
en la fracción I del artículo 60; supervisar la ope-
ración y la ejecución de los programas de trabajo
en las Administraciones Fiscales Regionales en di-
cha materia; evaluar sus resultados y proponer, en
su caso, las medidas que proceden.

Participar en el establecimiento de las bases espe-
ciales de tributación en materia de su competencia.

Intervenir en la elaboración de los convenios y ---
acuerdos de coordinación fiscal con las entidades fe-
derativas y en la evaluación de sus resultados.

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 trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades -- necesarias a su inspección y comprobación.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes responsables solidarios y demás -- obligados en materia de impuestos y derechos sus -- accesorios y aprovechamientos de carácter federal.

Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuestos, derechos, sus accesorios y aprovechamientos federales con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de vehículos, impuestos al comercio exterior y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

Requerir a los contribuyentes responsables solidarios -- y además obligados, para que exhiban la contabilidad --

declaraciones y avisos, y para que proporcionen los datos u otros documentos e informes a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de los impuestos y demás conceptos señalados en el punto anterior.

Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

Comunicar los resultados obtenidos en las revisiones de declaraciones de los contribuyentes y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones, y demás actos de comprobación, a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los órganos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autori-

dades y organismos ejerzan sus facultades.

Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las Leyes Fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda en el desempeño de sus funciones.

La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un Director General auxiliado por los Directores de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes, y de Auditoría Fiscal; por el Subdirector de Programación; así como por los audi-

tores e inspectores que sean necesarios.

De las direcciones a que se hace referencia en el párrafo anterior, solo nos interesa la de Auditoría-Fiscal, por ser la que ejecuta materialmente, entre sus funciones, las visitas domiciliarias, las restantes direcciones como son la de revisión de declaraciones y la de revisión de dictámenes, efectúan revisiones tanto de declaraciones como de dictámenes de esta do financieros en el domicilio de la misma autoridad fiscalizadora o revisora.

Pues bien conforme al artículo 63 del Reglamento-Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la Dirección de Auditoría Fiscal, tiene las siguientes facultades.

Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposicio nes fiscales relativas, a impuestos y derechos y sus accesorios, y de aprovechamientos de caracter fe deral, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por ser-

vicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

Proponer, para aprobación superior, los programas 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 contribuyentes en las materias señaladas en el párrafo anterior.

Proponer, para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse 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 ---

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 trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorias inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, sus accesorios, y de aprovechamiento de carácter federal.

Requerir de los contribuyentes responsables solidarios 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 en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo.

Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias, inspecciones, verificaciones y demás

actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

Dará conocer a los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados, los hechos o omisiones que entrañen o puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstos en el Código Fiscal de la Federación o en las Leyes fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su conformidad con los mismos.

Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

REGIONALMENTE

En el ámbito regional encontramos a las Adminis--

traciones Fiscales Regionales, dependientes de la Subsecretaría de Ingresos, y enlazadas con la Dirección General de Fiscalización a través de la Coordinación de Operación Administrativa. (artículo 70 del reglamento interior de la S.H.C.P.).

Dichas Administraciones Fiscales Regionales tendrán diversas facultades encaminadas a verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes sujetos a su jurisdicción conforme a -- los acuerdos de delegación de facultades, que más adelante comentaremos:

En el artículo 133, del reglamento interior de dicha Secretaría se les señala a las Administraciones Fiscales Regionales las siguientes facultades:

"Fracción I. - Aplicar las políticas, programas, sistemas, procedimientos y métodos de trabajo, establecidos por las unidades administrativas competentes de la Subsecretaría a que queden adscritas.

Fracción X. - Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obliga-

ciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligaciones en materia de contribuciones sus accesorios y de aprovechamientos.

Revisar las declaraciones de los contribuyentes y responsables solidarios y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en materia de contribuciones sus accesorios y aprovechamientos con excepción de los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos en materia de importación o de exportación.

Requerir de los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos para que proporcionen datos, otros documentos e informes a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de contribuciones sus accesorios y de aprovechamientos, con excepción de los impuestos al comercio exterior, los servicios por derechos aduaneros y a los aprovechamientos en materia de importación o de exportación; estos requerimientos podrán efectuarse a los contribuyentes y demás obligados con domicilio fuera de su circunscripción territorial cuando tengan relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial.

Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de su competencia, así como revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Informar a la Dirección General de Fiscalización de las irregularidades cometidas por contadores públicos al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones.

Dar a conocer a los contribuyentes o responsables solidarios los hechos u omisiones en que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal, así como a las autoridades y a los organismos fiscales autónomos que correspondan, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

Recibir de los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados las inconformidades que formulen

las pruebas que ofrezcan, en relación con los actos de comprobación efectuada por las autoridades competentes, estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes.

a) **ACUERDO DE DELEGACION DE FACULTADES A UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES DE LA S.H.C.P.**

A efecto de que las autoridades administrativas, dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a nivel regional puedan ejercer válidamente las facultades anteriormente citadas y que están contenidas en el artículo 133 del Reglamento Interior de dicha secretaría, con fundamento en los artículos 14, 16 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 1o., 2o., 4o., párrafo primero, 5o., fracción XIX y 131 del mencionado reglamento, el Secretario de Hacienda y Crédito Público expidió el acuerdo 101-285 de fecha 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año en el cual se adscribe orgánicamente a las Administraciones Fiscales Regionales, y se delegan facultades en los funcionarios de las --

unidades administrativas regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se indican, señalándose además el número y la circunscripción territorial en la que ejercerán sus facultades y la cede de las mismas.

Acuerdo que en su artículo tercero señala, "Se adscriben las Administraciones Fiscales Regionales, a la Subsecretaría de Ingresos".

En su artículo cuarto se señala "Se delegan en los titulares de las unidades administrativas regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se citan en el capítulo IX del reglamento de la propia secretaría, las facultades siguientes:

- I. - Expedir certificados de constancias de los expedientes relativos a los asuntos de su competencia.
- II. - Solicitar de las autoridades de las entidades federativas coordinadas o que actúen por delegación, los informes y datos relativos a los asuntos de su competencia.
- III. - Realizar los actos que les soliciten las otras unidades administrativas competentes de la ---

Secretaría, referentes a las materias señaladas o en las facultades otorgadas en el Reglamento Interior, en este Acuerdo y en otras disposiciones legales respecto de contribuyentes y demás obligados de su circunscripción territorial, en relación con los cuales estas Unidades Administrativas Regionales no tienen facultades por razón de la cuantía, o de los sujetos.

- IV.- Ejercer las facultades que tienen atribuidas en cuanto a los sujetos de su competencia, respecto de los demás obligados de su circunscripción territorial relacionados con ellos, en la medida en que sean necesarias para cumplir aquéllas atribuciones.
- V.- Aplicar, cuando proceda, las medidas de apremio respectivas.
- VI.- Ejercitar las demás que sean necesarias para hacer efectivas sus facultades.

En el artículo séptimo se delegan en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales las facultades que señala el artículo 133 del Reglamento Interior de la Secretaría de --

Hacienda y Crédito Público, que en seguida se listan, así como las que también se señalan, todas ellas en relación con las siguientes:

Facultades delegadas:

Frac ción X. - Ordenar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, 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, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de vehículos.

XI. - Revisar las declaraciones de los contribuyentes y -- comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de vehículos .

XII. - Requerir de los contribuyentes 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 en materia de impuestos, der e-

chos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de vehículos.

Estos requerimientos cuando tengan objeto solicitar y -- obtener datos, informes o documentos de terceros, po-- drán efectuarse no obstante en las personas de quienes-- deban obtenerse se encuentren domiciliados fuera de la circunscripción territorial de la administración fiscal - regional que los realice, sin que para el ejercicio de - esta facultad rijan las limitaciones establecidas por ra-- zón de la cuantía o de los sujetos.

XIII.-Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes de su competencia, así como revisar que los - mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en reglamento del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

XIV.-Informar a la Dirección General de Fiscalización de - - las irregularidades cometidas por contadores públicos - al formular dictámenes sobre los estados financieros-- en relación con las declaraciones de los con- -----

tribuyentes, de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones.

XV. - Comunicar los resultados de las visitas de auditoría, inspecciones, revisión de declaraciones y de dictámenes, verificaciones, reconocimientos y demás actos de comprobación, a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que las autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

XVI. - Recibir y estudiar las inconformidades que formulen los contribuyentes y las pruebas que ofrezcan en relación con los hechos consignados en las actas de visitas domiciliarias, tomándolas en cuenta, en su caso, al practicar la liquidación de créditos correspondientes.

Como se podrá observar de la transcripción de los diversos preceptos de los ordenamientos ya referidos, el proceso de fiscalización y el procedimiento a seguir por las autoridades administrativas y sus visitantes, debe ajustarse a los formalismos jurídicos establecidos tanto en las disposiciones fiscales

especiales y generales que rigen las diversas contribuciones, impuestos, derechos y aprovechamientos como en las disposiciones orgánicas reglamentarias y delegatorias de facultades a nivel regional, así como en las facultades centralizadas; esto es, que conforme a estos acuerdos solo se establece - competencia hasta cierta cuantía y de acuerdo a la materia, así tenemos que el acuerdo 101-285 referido en párrafos anteriores, señala en su artículo octavo, las siguientes limitaciones: "Las facultades delegadas a los titulares y funcionarios de las administraciones fiscales regionales no comprenderán a los siguientes sujetos y entidades:

I.- Los Estados, Distrito Federal y organismos descentralizados de la Federación.

II.-Las sociedades mercantiles que para efectos del Impuesto sobre la Renta hayan declarado, en el último ejercicio regular, ingresos acumulables superiores a \$500,000,000.00 (quinientos millones de pesos) y las que inicien operaciones -- cuando su capital social exceda de ----- \$100,000,000.00 (cien millones de pesos).Se exceptúa de lo dispuesto en esta fracción a las que estén

sujetas a bases especiales de tributación en lo que respecta a dicho impuesto.

- III. - Las instituciones de crédito y organizaciones - auxiliares de crédito, las instituciones de seguros y finanzas, así como las sociedades de inversión y las bolsas de valores.
- IV. - Las sociedades mercantiles cuya inversión en acciones o en partes sociales de otras sociedades, exceda del 55% del capital contable, así como las unidades de fomento, las sociedades de fomento y las sociedades promovidas, así como a las sociedades controladoras.
- V. - Los sujetos a que se refieren las fracciones - II, III, IV y IX del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VI. - Los contribuyentes que residen en el extranjero, y los señalados en el inciso b) de la fracción I del artículo 90. del Código Fiscal de la Federación.

El artículo tercero transitorio del acuerdo de referencia se fíala "las facultades consignadas-

en las fracciones XIII, XIV y XV, en lo referente a la recepción de la inconformidad en relación con los dictámenes de los estados financieros formulados por los contadores públicos, del artículo séptimo de este acuerdo serán ejercidas por las Direcciones -- Generales de Fiscalización y Técnica, conforme a sus respectivas competencias, hasta en tanto el Secretario del ramo, dicte los acuerdos, autorizando el ejercicio de dichas facultades por las Administraciones Fiscales Regionales.

Esto es que respecto de las inconformidades que presenten los causantes con motivo de la revisión de los dictámenes sobre estados financieros formulados por contadores públicos autorizados para dictaminarlos, -- las Administraciones Fiscales Regionales no tienen facultades para tramitarlas y resolverlas, por lo que las inconformidades que se presenten, serán resueltas por la Dirección General Técnica, Dirección de Liquidación.

En el artículo decimo octavo se establece "Las facultades delegadas a las Unidades Administrativas Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a que este Acuerdo se refiere, se entienden sin perjuicio de las conferidas a las entidades federativas, y

constituyen las estructuras administrativas más cercanas y operativas para atender y coordinar los esfuerzos de su comunidad, por el conocimiento directo que tienen de las necesidades y aspiraciones de los miembros que las forman y el contacto estrecho que guarden con ellas.

b) Entidades Federativas

Que la colaboración administrativa en materia fiscal ha permitido en los últimos años un aumento importante en la recaudación de los impuestos federales y ha sido una fecunda experiencia -- que ha auspiciado el desenvolvimiento de la capacidad administrativa de las entidades federativas, hecho, este que se reconoció al institucionalizar el procedimiento de colaboración administrativa fiscal entre la Federación y Estados en la nueva Ley de coordinación Fiscal.

La Secretaría y los Estados acuerdan celebrar convenios en los términos de las siguientes cláusulas:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades -- Federativas en materia de administración de ingresos federales, en las siguientes funciones:

FISCALIZACION.

La función a que se refiere el párrafo anterior, se ejercerá exclui

sivamente respecto de los siguientes gravámenes que en el convenio se denominan impuestos coordinados:

- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto sobre la Renta, respecto de personas físicas --- (Contribuyentes menores) por actividades empresariales.
- Impuesto sobre la renta por actividades empresariales de personas físicas, sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas, - entendiéndose por éstas últimas la comerciales en los gi--ros de introducción y comisión de ganado, aves, pieles en crudo, pescados y mariscos, etc.

Las funciones de la Secretaría que conforme a este convenio se--confiere al estado, serán ejercidas por:

- El gobernador de la entidad federativa.
- Los funcionarios de la administración pública del estado que conforme a sus leyes o reglamentos tengan facultades para--administrar impuestos federales.

En materia de fiscalización el estado ejercerá respecto de los --impuestos coordinados las atribuciones de comprobación de cum--

plimiento de obligaciones establecidas por el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales incluyendo la de practicar visitas domiciliarias de auditoría e inspecciones, excepto - tratándose de sociedades mercantiles que para efectos del impuesto sobre la renta hayan declarado en el último ejercicio regular anterior a la visita, ingresos acumulados que excedan de ----- \$500,000,000.00 (quinientos millones de pesos).

La Secretaría se reserva la siguiente atribución:

- Revisar los dictámenes que formulen contadores públicos -- sobre los estados financieros de los contribuyentes en relación con las declaraciones fiscales.

Como se ha descrito, para que válidamente puedan ejercitarse -- funciones y realizarse actos por la autoridad, éste debe estar -- contemplado en un ordenamiento legal que lo señale como tal y -- que a la vez, asigne facultades toda vez que una cosa presupone a la otra, sin las cuales no podría actuar.

C A P I T U L O CUARTO

A:- DE LAS INCONFORMIDADES

Defensa del particular frente al estado con motivo del ejercicio - de sus facultades de verificación y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el artículo 14 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos se exige que todo acto de privación de derechos cumpla con - las formalidades esenciales del procedimiento. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la jurisprudencia 213 de la segunda sala:

"Procedimiento Administrativo.- Si en él no se llenan las formalidades esenciales exigidas por la Ley que se aplica, con ello se - violan las garantías individuales del interesado y procede conceder le la protección federal, para el efecto de que se subsanen las de ficiencias del procedimiento".

Para definir que se entiende por formalidades esenciales del procedimiento, tanto Fraga como Nava Negrete citan una lección de Narciso Bassols, quien expresaba que el Procedimiento, juicio - dentro del sentido de la garantía del artículo 14 constitucional, - reúne en su desarrollo las formas esenciales del procedimiento, - si las leyes que lo organizan cumplen con los siguientes requisitos fundamentales:

Primero. - Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse, de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas;

Segundo. - Que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad;

Tercero. - Que cuando se agote la tramitación se dé oportunidad a los interesados para presentar alegaciones, y por último;

Cuarto. - Que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.

La omisión o el incumplimiento de las formalidades, que legalmente debe revestir el procedimiento administrativo o la resolución que lo concluya son causas de anulación de dicho procedimiento, de conformidad con el artículo 228 del Código Fiscal de la Federación.

En atención al primero de los requisitos ya enunciados tenemos que:

- a) El afectado en nuestro estudio, el visitado o presunto visitado debe tener conocimiento de la iniciación del procedimiento, conocimiento que se obtiene a través de la recepción de la orden de visita domiciliaria, expedida por la autoridad fiscal competente, como ya se vio en el capítulo anterior, Orden o mandamiento escrito, (toda vez que no puede ser verbal o de palabra la intención de la revisión), en la que se exprese indubitablemente;
- El nombre de la persona que va a recibir la visita y el lugar en que ésta ha de efectuarse;
 - El nombre de la persona o personas que deban efectuar la diligencia, las cuales podrán substituirse, aumentarse o reducirse por la autoridad que expidió el mandamiento u orden, comunicando en este caso por escrito al visitado, estas circunstancias; teniendo plena validez la visita practicada por cualquiera de los visitadores.
- b) En el contenido de las cuestiones a debatirse encontramos; - las obligaciones fiscales que vayan a ventilarse o revisarse; - el período y aspectos de la visita; por período entendemos el ejercicio fiscal del contribuyente que de conformidad con la -

fracción II, del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación en vigor podrá ser regular o irregular.

Los aspectos podrán ser a saber: compras, por ejemplo de -- materias primas; pagos de sueldos; honorarios a miembros de consejos directivos; pérdidas por créditos incobrables o por ca so fortuito o fuerza mayor; costos; etc.; esto es que, la revi sión podrá comprender uno o varios ejercicios de conformidad con los indicios o presunciones de irregularidades que pudie-- ran comprender varios ejercicios; esto será pues el contenido que va a debatirse.

- c) Ahora bien las consecuencias podrán ser, que de la revisión efectuada se desprendan omisiones de ingresos, esto es, que el contribuyente no haya declarado en su totalidad todos --- sus ingresos, omisiones de compras omitiendo su registro - y como consecuencia, deducciones falsas, inexactas, no in-- dispensables o anormales, situaciones estas que configuran-- infracciones a las disposiciones fiscales sancionadas por el Código Fiscal de la Federación, y por último;
- d) Que se dé la oportunidad al contribuyente de presentar de-- fensas; defensa que está configurada en el artículo 54 del - Código Fiscal mencionado.

Aquí encontramos prácticamente la primera defensa del particular frente a la autoridad.

Como se observa en los párrafos anteriores transcritos, los contribuyentes podrán inconformarse en contra de los hechos consigeados en las actas de visita argumentando entre otros conceptos-- por ejemplo:

- Que la orden de visita fué expedida por funcionarios incompetente (entendiendose esto por carencia de facultades legales que lo autoricen para tal efecto; no el que sea incapaz-- por la carencia de conocimientos);
- Que la orden de devisita se entregó a persona distinta del contribuyente o de su representante legal;
- Que los visitantes no se identificaron como tales con documentos idóneo expedido por autoridad competente;
- Que la orden de visita comprendía sólo determinado ejercicio y se revisa otro distinto al señalado;
- Que se revisó un impuesto distinto al señalado en la orden;
- Que se requirió diversa documentación por los visitantes-- mediante oficio sin tener facultades para ello;

- Que no se solicitó por los visitadores al visitado la designación de testigos;
- Que se designaron testigos por los visitadores sin tener la conformidad del visitado;

Entre otros argumentos éstos podrán ser algunos de los que se interpongan en el escrito de inconformidad, atacando la legalidad de la orden y de la visita misma;

Respecto al fondo del asunto se podrá inconformar por:

- . Aplicación de métodos estimativos a fin de determinar las omisiones de ingresos en lugar de obtener dichas omisiones a través del procedimiento de "determinación" en base a datos, informes, documentos, libros y demás documentos que comprueben la situación real del contribuyente y cuando -- estos existen.
- . Por rechazo de documentación comprobatoria por no reunir requisitos fiscales a juicio de la autoridad.

Término para la presentación de la inconformidad. - El escrito se presentará dentro de los 45 días siguientes al posterior de la -- conclusión de las actas, días que conforme al artículo 12 del -- Código Fiscal de la Federación, solo se computarán los hábiles, término en el cual si no se presenta dicha inconformidad a más tardar el último día del plazo mencionado se perderá el derecho

a hacerlo posteriormente, teniéndose al visitado conforme con lo consignado en las actas de visita.

Autoridad competente para recibir la inconformidad y autoridad - facultada para desahogarla.

Como se describió en el capítulo anterior al tratar la competencia en cuanto a la recepción, trámite y resolución de la inconformidad en contra de los resultados consignados en actas, aquéllas se presentarán ante la autoridad que efectuó la visita, conjuntamente en su caso con las pruebas con que se pretenda comprobar o desvirtuar los hechos consignados en actas: aquí es donde se observa - que dicha autoridad al recepcionar tanto inconformidad como pruebas en su caso, deberá turnarlos a otra autoridad de la misma -- administración pública a efecto de que proceda a emitir resolución tomando en lo conducente la parte de las pruebas que puedan desvirtuar tales hechos.

En el enunciado segundo que describe Bassols, respecto a la organización de un sistema de comprobación, lo tenemos encuadrados en la fase probatoria, si así quiere llamársele en la que el contribuyente en base a los documentos que aporta en su inconformidad pretende desvirtuar los multicitados hechos consignados en actas por un lado, y por el otro la facultad ejercida por la autoridad de rectificar los actos u omisiones observados por los visi

tadores configurativos de infracciones a las disposiciones fiscales.

Respecto al tercer enunciado de Bassols, referente a la oportunidad que se dé al interesado de presentar alegatos, práctica y jurídicamente no es posible una vez que ha expirado el término para presentar pruebas como lo señala el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación; ahora bien que si se presentan alegatos y demás pruebas que considere pertinentes la autoridad, serán válidamente aceptados cuando sean presentados dentro del término de los 45 días a que se refiere el artículo mencionado; por lo que si no se presentan en tiempo, no serán tomados en cuenta, y se desecharán por extemporaneidad y en consecuencia se considerará improcedente lo argumentado por los recurrentes en el sentido de que no fueron tomadas en cuenta las pruebas ofrecidas en las inconformidades presentadas en contra de las actas de visita, si las mismas no se presentan dentro del término legal.

Finalmente en el cuarto enunciado se determina que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones de batidas en la que se fije la forma de cumplirse.

Respecto a este punto podemos decir que generalmente el procedimiento de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales efectuado mediante visitas domiciliarias concluye en una resolución o bien en una ponencia, resolución o liquidación en la que

se determinan diferencias de impuestos, infracciones cometidas por el contribuyente y como consecuencia la imposición de la sanción correspondiente, señalándose en la resolución misma el plazo en que deberán cubrirse las diferencias con sus respectivos recargos;

El caso de la ponencia lo encontramos configurado cuando en la determinación del crédito no se desprende diferencia alguna que liquidar, esto es, que lo declarado por el contribuyente está correcto con lo determinado por los visitadores y no se desprende la comisión de infracción alguna que sancionar motivo por el cual sólo se emite una ponencia para remitir el expediente al archivo.

Cuando el contribuyente, no obstante haberse inconformado en contra de lo asentado en actas, le sea desfavorable el sentido de la resolución, tendrá otra vía para inconformarse y, podrá ser únicamente de dos formas; una en Amparo solicitado por el contribuyente o su representante legal, solo contra la orden de visita atacando su anticonstitucionalidad, y otra, utilizando los medios de defensa ordinarios establecidos en el Código Fiscal de la Federación por medio de los recursos administrativos establecidos en su artículo 116.

Cuando ya se haya emitido liquidación por la autoridad fiscal, por otro lado podrá interponerse juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación; éstos últimos sólo son ejercitables en su caso en contra de la resolución emitida por concepto de liquidación de actas de auditoría, toda vez que los mismos serán improcedentes en tanto la autoridad administrativa no ha emitido su resolución (liquidación), en virtud de que el acta no es una resolución que cause agravios al contribuyente sino solamente una consignación de hechos configurativos o no de infracciones a las disposiciones fiscales.

1.- ANALISIS JURIDICO DE LAS INCONFORMIDADES EN CONTRA DE LOS RESULTADOS CONSIGNADOS EN LAS ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS. (ARTICULO 54 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

A dichas inconformidades no se les puede dar la característica de un recurso propiamente dicho, toda vez que el acta aún siendo un documento oficial levantada por funcionarios competente como lo son las personas designadas como visitadores, no constituye en si una resolución definitiva, en virtud de que, la mencionada acta es únicamente un documento en el que se relacionan hechos constitutivos o no de omisiones de ingresos e im

puestos u otros tipos de infracciones descubiertas por el personal visitante, hechos que permitirán en su caso emitir si procede -- diferencias a cargo de la persona visitada, mediante la expedi-- ción de un documento, que por su simple expedición, ya tiene el carácter de resolución, por que en ella ya se está resolviendo --- precisamente la situación fiscal del contribuyente en determinado ejercicio, resolución contra la que válidamente se podrá interponer cualquiera de los medios ordinarios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.

Situación que no sucede con la elaboración del acta de visita que por no ser resolución alguna, no existe obligación de presentar -- inconformidad por parte del visitado que tenga que agotar sin -- pérdida del derecho de hacerlo posteriormente, a la emisión de la liquidación (RESOLUCION) de los hechos consignados en el acta. Instancia si quiere llamársele así, que no es necesario u -- obligatorio agotarla, teniéndose el visitado en su caso conforme con los hechos consignados en actas por no haber presentado -- inconformidad para desvirtuarlas o que esté reconociendo que -- incurrió en las infracciones asentadas en ellas y en consecuencia acepta la liquidación que proceda y sus accesorios legales.

Pués bien demostrado está que dicha acta no es una resolución -- que le cause, provoque perjuicio o agravios al contribuyente visi -- tado, contra la que tenga obligación de presentar inconformidad y

ofrecer pruebas; en una instancia que no es un recurso de los señalados expresamente en el Código Fiscal de la Federación-- toda vez que, al señalar este en su artículo 116 el que, contra las resoluciones dictadas en materia fiscal solo se podrán interponer los recursos administrativos que en el mismo se se-- dicte como consecuencia de recursos no establecidos expresa-- mente serán nulas.

Nulidad que podrá ser declarada de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado dicha resolución si la misma no modifica en favor del particular aquélla o bien siendo favorable al particular la resolución sea declarada nula por el Tribunal Fiscal de la Federación.

En efecto al no ser un recurso administrativo de los legalmente establecidos en el Código Tributario en cuestión, la resolución-- que se dé a la mencionada inconformidad, tendrá el carácter de nula conforme al señalamiento anterior, en virtud de que los re cursos administrativos, solo es obligatorio agotarlos en forma-- previa al juicio de nulidad cuando se encuentren establecidos en leyes. "Conforme a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad es improcedente en contra de actos respecto de los cuales el propio código o una ley especial concedan algún recurso o medio de de-- fensa ante las autoridades administrativas. De acuerdo con lo -- anterior sólo es improcedente el ejercicio cuando haya algún ---

medio de defensa establecido en alguna Ley, tomando este concepto en su sentido formal y material; pero, no será improcedente el juicio cuando el medio de defensa se encuentre establecido en algun reglamento, pues tal disposición no reúne ambos requisitos, por lo que en este caso no será obligatorio agotar el recurso antes que el juicio, y no deberá sobreseerse el juicio así intentado".

Revisión 85/78/4795/46. Resolución de la Sala Superior T.F.F. de la fecha 27 de abril de 1979 R.T.F.F. sep.-oct. 1979. Pág. 255.

Ahora bien en el 54 del Código que se comenta, no se establece en su caso procedimiento a seguir, para el desahogo de pruebas, ni trámite procedimental, por que aun cuando pudieran aplicarsele las reglas que para la tramitación de los recursos establece el artículo 130 del Código Tributario Federal, o bien del Código Federal de Procedimientos Civiles en materia de desahogo de -- pruebas habría un procedimiento imperfecto, así como que el -- principal punto a tratar como agravio alguno, argumento, totalmente improcedente toda vez que el resultado del acta no causa agravio al contribuyente visitado, porque como ya se explicó -- anteriormente, la susodicha acta es una narración circunstancia da de hechos efectuados u ocurridos en el transcurso de la visita.

luego entonces retornamos a un círculo vicioso, ya que si el acta no es una resolución contra la que necesariamente tenga que inconformarse el visitado por ser un documento público - que no le causa agravios, y, ejercitando un medio de defensa que desde su inclusión en el artículo 54 del Código referido - esta describiendo un procedimiento un tanto irregular y fuera de los recursos legalmente autorizados, así como el que se - tenga al visitado conforme con los hechos y resultados en el acta, sino se inconforma, da por resultado que el visitado -- quede en estado de indefensión en esta etapa; no más adelante, toda vez que legalmente está investido del derecho a ejercitar los recursos expresamente establecidos en código, para utilizar se en contra de la resolución que se dicte al liquidar los hechos del acta o bien tramitar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es más, también sería perjudicial para el visitado si interpusiera inconformidad y le fuera favorable la liquidación, esto es que la autoridad liquidadora una vez, analizada y desahogadas las pruebas aportadas en la inconformidad y determinare que efectivamente el contribuyente, tiene razón, que los datos consignados en actas no son del todo veraces, por lo que reconociendo la pretensión al contribuyente emite un dictámen en el que determina que no se emite liquidación al haber desvirtuado el visitado las supuestas infracciones asentadas en actas.

Ahora bien la autoridad superior a la que emite dicho dictámen, dudando del sentido de tal resolución de oficio procede a su revisión con el objeto de estimar si procede ejercitar juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para demandar su nulidad argumentando que dicha resolución se expidió en el ejercicio de un recurso (inconformidad - art. 54), no establecido legalmente en el Código Fiscal de la Federación fundando su petición en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, expresando que dicha resolución debe declararse nula toda vez que la misma proviene de una instancia que no es uno de los recursos señalados en el código de referencia.

Por otro lado se argumentaría que cuando las resoluciones sean favorables a los contribuyentes y deban ser nulificadas, con fundamento en el artículo 36 del mismo código se promoverá juicio ante el tribunal fiscal de la federación.

Resumiendo:

- a).- El acta de visita, no es una resolución que le cause agravio al contribuyente, contra la que tenga que inconformarse obligatoriamente; toda vez que dichas actas, únicamente contienen informes y datos, para comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales; consecuentemente no son resoluciones, acuerdos o liquidaciones que le produzcan al contribuyente perjuicios económicos o --

lesiones en sus derechos.

. Resolución del 28 de abril de 1970. Juicio 6/70/1076/69 de la Sala Superior T.F. R.T.F.F. Pág. 72 abril-junio de 1970.

. Revisión 19/76/264/75. De fecha 14 de Marzo de 1979 págs. 240 Agosto de 1979.

Podrá ocurrir al juicio de amparo, contra la orden de visita firmada por funcionario incompetente.

b).- La inconformidad establecida en el artículo 54 del Código -- Tributario Federal, no es un recurso, de los señalados expresamente en el mismo, luego entonces la resolución producto de su interposición deviene en nula al provenir de -- una instancia irregularmente establecida a la que pretendarse el carácter de recurso sin serlo o que tenga que --- agotarse obligatoriamente sin perder el derecho a hacerlo posteriormente si no se recurre a ella.

c).- Si se reforma el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación éste deberá decir:

Artículo 54, EL VISITADO, o quien lo represente, podrá-- inconformarse con los hechos contenidos en las actas final

y complementarias, mediante escrito que deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre del acta final, ante la Unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que emitió la resolución, a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconformen.

Toda vez que la carencia de una disposición de ese tipo trae como consecuencia que el contribuyente presente su inconformidad ante cualquiera de las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, menos ante la que deba de resolverla y emita la liquidación, efectuando esto con el fin de tener el tiempo necesario para allegarse de elementos que puedan desvirtuar lo asentado en actas o bien de que se extingan las facultades de la autoridad para determinar en forma líquida las obligaciones fiscales.

2. - LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La administración pública y los órganos que la integran están subordinados a la Ley, el funcionario público tiene como punto de partida y límite de su actividad, el circuns-

cribirse a la Ley que determine su competencia.

Los contribuyentes tienen derecho a que los órganos administrativos y sus actos se sujeten a la Ley. Así, como también la obligación correlativa del órgano administrativo de mantener el principio de legalidad por medio de la revisión de sus actos.

El recurso administrativo permite al poder público revisar y modificar sus actos a instancia de un particular que se sienta agraviado con una resolución administrativa ilegítima. En los recursos administrativos el poder público no actúa como parte ni participa en un procedimiento jurisdiccional, se concreta a confirmar o modificar su propio acto, o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la Ley.

El principio de legalidad es la piedra angular de un estado de derecho, toda acción irregular de la administración pública que ocasione al particular un agravio, debe ser corregida dentro del orden jurídico, cualquier alteración indebida de alguno de los elementos del acto administrativo como: Competencia, forma, motivo, objeto o mérito; debe encontrar en la legislación administrativa medios eficaces para su establecimiento.

Los recursos administrativos se fundan en el derecho que tiene

la administración para mantener el control de la jerarquía administrativa, a través del cumplimiento de la Ley; el recurso administrativo es un medio en la propia administración, de -- carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza ju-- risdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judicia-- les o de controles legislativos. Lá idea del recurso adminis-- trativo se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los humanos cometer errores que pueden ser de causas muy diver-- sas que provocan perjuicios tanto al particular agraviado como al interés general.

La Ley de Justicia Fiscal establece la presunción de legalidad de los actos administrativos, dejando la prueba en contrario a cargo del contribuyente, pero esto no debe dejar a la autoridad la carga de la prueba. Pugliese, dice:

"La afirmación de que la carga de la prueba recae principal-- mente en el contribuyente no debe llegar a la conclusión, que-- sería excesiva desde todos los puntos de vista, de que ninguna carga de la prueba incumbe a la autoridad financiera. Por el contrario hemos tenido ocasiones de repetir que la administra-- ción está obligada siempre a producir en juicio los elementos-- probatorios sobre los cuales se ha fundado su acto de constata-- ción de los hechos generadores del crédito fiscal; pues no es -

admisible que los organos financieros obren caprichosamente y sin el apoyo de algun elemento serio. La administración-financiera tiene, por tanto, a su cargo la obligación de demostrar que el acto de constatación ha sido dictado legítimamente de conformidad con los elementos materiales recogidos por dicha administración financiera en la forma requerida por la Ley" (Rev. T.F.F. Tomo 7 pág. 2309).

a).- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO

El recurso administrativo es un medio de defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia administración pública, para que lo revoque, anule o reforme.

Gabino Fraga. Lo define como: "Un medio de defensa legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo". (18)

(18) Gabino Fraga.- Derecho Administrativo.- Ed. Porrúa ---
Pág. 435.

El recurso administrativo se somete a la propia organización gubernamental, al mismo funcionario o al superior jerárquico, a quien se solicite, se enmiende o certifique el acto administrativo que causa agravios al particular y en ocasiones al interés general.

Los principales recursos administrativos en la realidad de la vida administrativa mexicana son, los recursos ordinarios que pueden interponerse en lo general, contra cualquier acto que agravia al particular. Estos recursos agotan la vía administrativa, ya bien, el procedimiento judicial o el procedimiento contencioso administrativo. A ellos hacen referencia los artículos 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b).- CLASIFICACION.

Los recursos administrativos se pueden dividir en dos grandes grupos: "Los que conoce y resuelve la autoridad, autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial".

¿Cómo denominar a unos y a otros?.

Consideramos en llamar a los primeros recursos de reconside-
ración y recursos de revisión a los segundos. Atiende esta -
separación a la actitud de reconsiderar el acto propio y revi-
sar el acto ajeno; a la conducta de rectificar o confirmar el -
juicio formado primeramente sobre un acto y a prever lo hecho
por otra parte rectificarlo o confirmarlo. (19)

c).- ELEMENTOS DE LOS RECURSOS.

Los elementos de los recursos administrativos pueden clasifi--
carse en: Esenciales y de Naturaleza.

Los elementos esenciales son los siguientes:

- El primero de los elementos esenciales es: Una Ley que -
establezca el recurso, así tenemos que el artículo 116 del
Código Fiscal de la Federación establece claramente que -
contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal-
solo proceden los recursos administrativos establecidos --
por el propio Código.
- El segundo elemento consiste en: Un acto administrativo -
impugnado, toda vez que el recurso administrativo no pue-
de concebirse sin la existencia de un acto administrativo o

(19) Sergio F. de la Garza; op. cit.

resolución, contra la cual se promueva el recurso, con el objeto de revocar, modificar, anular o confirmar el acto administrativo.

- El tercer elemento se identifica con la autoridad administrativa ante quien debe promoverse y que debe resolverlo, recursos que se promoverán esencialmente ante la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado. (artículo 121 C.F.F.); cuando el contribuyente tiene su domicilio en población distinta a la del lugar en que reside la autoridad que dictó o ejecutó el acto (La resolución administrativa impugnada), puede presentarlo ante quien le haya notificado la resolución, o bien enviarlo por correo certificado con acuse de recibo.

El cuarto elemento se configura con la afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, en virtud de que el acto ilegal o lesivo de la autoridad tributaria debe, lesionar un derecho subjetivo o un interés jurídico del recurrente, la norma jurídica da a los administradores la posibilidad de obtener mediante un procedimiento cuya iniciación queda sujeta a su voluntad, la eliminación del acto ilegal, lesivo para los interesados.

Elementos de naturaleza de los recursos.

Los elementos de naturaleza de los recursos son:

- 1.- Un plazo para su interposición y una autoridad ante quien deba presentarse. - En cuanto al plazo el artículo 121 - del Código Fiscal de la Federación señala el de 45 días - siguientes al en que surta efecto la notificación de la resolución impugnada, plazo que de conformidad con el artículo 12 del mismo Código solo se computarán los días hábiles, entendiéndose por hábiles solo aquéllos en que se encuentren abiertas al público las oficinas fiscales federales durante el horario.

Su interposición se efectúa mediante la presentación del escrito ante la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

Si el recurrente tiene su domicilio en población distinta del -- lugar en que resida la autoridad que realizó o dictó el acto, -- podrá enviar dicho escrito dentro del mismo término por correo certificado con acuse de recibo o bien presentarlo ante la autoridad que haya notificado la resolución, caso en el cual se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo; la del -- día en que se entregue en la oficina de correos o de la autoridad que efectuó la notificación.

2. - El formalismo jurídico que debe revestir el ejercicio del recurso, esto es, que la solicitud del recurso debe constar por escrito, el cual debe reunir los siguientes requisitos:

PRIMERO. - Nombre, domicilio, número de registro federal de contribuyentes y de filiación en el ---- I.M.S.S., del contribuyente y los mismos datos del o los representantes legales conjuntamente con los documentos que acrediten la -- personalidad con que promueven. Se deberá -- cumplir en este último caso con lo dispuesto-- en el artículo 122 último párrafo del Código - de referencia en virtud de que el mismo número preceptúa que cuando se registren a nombre propio, la representación deberá recaer en licenciado derecho y 123 fracción I, los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que no debe rechazarse un recurso de plano por no ir acompañado de los documentos justificativos de la personalidad del promo-

vente, en su caso se prevendrá al mismo para que los presente y sólo en el caso de desobediencia o incumplimiento de la prevención podrá desecharse el recurso.

SEGUNDO. - Deberá señalarse el domicilio para recibir notificaciones.

TERCERO. - Como destinatario se precisará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pudiéndose señalar la unidad administrativa encargada de tramitar y resolver el recurso.

CUARTO. - Expresión de la autoridad, dependencia u órgano tributario que sea el autor de la resolución impugnada.

QUINTO. - Presentar la resolución o el acto impugnado, o el procedimiento que culminó con dicha resolución o acto, o ambos según sea el caso, por las violaciones cometidas.

SEXTO. - Identificación del oficio o documentos donde se contenga el acto impugnado.

SEPTIMO. - Expresión de los agrarios que cause la resolución

impugnada en el escrito del recurso, la autoridad encargada de resolverlo debe prevenirlo para que en el término de cinco días le exhiba copia, pero apercibiéndole de que en caso que de no hacerlo, - el mismo será desechado.

OCTAVO. - Debe hacerse ofrecimiento de las pruebas que el - recurrente se proponga rendir, mismas que deben relacionarse con cada uno de los hechos contraver- tidos, toda vez que con fundamento en lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación artículo 123 último párrafo, si no se cumple con este requisito el recurso será desechado de plano. Así mismo - en el artículo anterior se dispone que se tendrán - por no ofrecidas las pruebas de documentos si éstos no se acompañan al escrito en que se interpone el - recurso, y que en ningún caso, serán recabadas - por la autoridad, salvo que obren en el expediente del contribuyente.

d). - FASE PROBATORIA.

La tramitación debe ser expedita y rápida.

Ofrecimiento y admisión de pruebas. - Si dentro del trámite -- que haya dado lugar a la resolución impugnada, el recurrente --

no tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, sólo se admitirán en el recurso las que hubiere allegado en tal oportunidad. La autoridad encargada de resolver el recurso debe acordar lo que proceda sobre la admisión de las pruebas que estime pertinentes e idóneas para dilucidar las cuestiones controvertidas.

En los recursos administrativos no es admisible la prueba de confesión de las autoridades.

Las pruebas de documentos se tienen por no ofrecidas si estos no se acompañan al escrito en que se interponga el recurso.

La prueba pericial se desahoga con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente, y de no presentarse el dictamen dentro del plazo de la Ley, la prueba es declarada desierta.

- e) RESOLUCION. - Una vez rendidas las pruebas y recibidos en su caso los informes, se debe dictar resolución dentro de un plazo que no debe exceder de 4 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

En tanto se resuelve el recurso los efectos ejecutorios de la resolución recurrida pueden ser suspendidos cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

f) Clases de recursos.

Los recursos administrativos que establece el Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

I. - La revocación.

II.- La oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

III.- El de nulidad de notificaciones.

En el mismo Código se hace la siguiente aseveración:

"Estas defensas no podrán ser ejercidas en contra de resoluciones o actos que sean consecuencias de recursos establecidos en otras leyes".

Toda vez que se ejercitará directamente juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de las resoluciones que en aquéllas se emita. (art. 124 del C.F.F.)

- REVOCACION.

El recurso de 'revocación procederá contra resoluciones administrativas que determinen contribuciones o accesorios; nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley, siendo diversas de los anteriores dicten las autoridades aduaneras.

El afectado por las resoluciones administrativas a que se refie-

re el párrafo anterior, podrá optar entre interponer el recurso de revocación o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal - Fiscal de la Federación, pero deberá intentar la misma vía cuando se trate de créditos fiscales conexos: por lo tanto será improcedente este recurso contra resoluciones administrativas que de terminen créditos fiscales conexos a otro directamente impugnado en juicio de nulidad.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación será también impugnante ante dicho tribunal, claro, siempre y cuando se opte por ejercitar esta vía, al verse nuevamente afectado el particular con la resolución que emita la autoridad en el recurso de revocación.

- OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución será hecho valer ante la oficina ejecutora por quienes - hayan sido afectados por él y afirmen:

1. - Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que para el efecto establece este Código entre los que están, el pago y la prescripción.
2. - Que el monto del crédito es inferior al exigido cuando el acto del que derive la diferencia sea imputable a --

la oficina ejecutora que cobra el crédito, o se refiera a recargos y gastos de ejecución.

3. - Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la Ley.

En la oposición a que se refiere este artículo no podrá discutirse la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal.

La oposición al procedimiento ejecutivo será resuelta en todos los casos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El tercero que afirme ser el propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer este recurso en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate.

NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

El recurso de 'Nulidad de notificaciones, procederá respecto de las que se hicieron en contravención a las disposiciones legales.

La declaratoria de nulidad de notificaciones, traerá como consecuencia la de las actuaciones hechas con base en la

notificación anulada y que tengan relación con ella.

En tanto se resuelve este recurso, quedará en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

Cuando ya se haya iniciado juicio ante el tribunal fiscal se rá improcedente la solicitud sobre nulidad de notificación - ante la autoridad administrativa y se hará valer mediante - ampliación de la demanda respectiva.

Otro medio de defensa que tiene el particular es el de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a interponer el juicio de nulidad.

B. - TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. - NATURALEZA JURIDICA.

- 1.- Formalmente es una institución administrativa y materialmente realiza una función jurisdiccional.
- 2.- El tribunal está colocado en el marco del poder ejecutivo y actúa por delegación de éste, pero dotado -- de plena autoridad (art. 1o. LOTFF).
- 3.- El tribunal fiscal es un tribunal de derecho toda vez que para acudir al mismo hay que seguir determinados formulismos jurídicos por ejemplo; cuando se -- presente la demanda, esta deberá contener:

- El nombre del actor y domicilio para recibir notificaciones.
- La resolución, el procedimiento que se impugna, la autoridad o autoridades demandadas.
- Los hechos en que se apoye la acción.
- Las pruebas que el actor ofrezca.
- La expresión de los agravios que le cause el acto impugnado.
- El nombre del tercero interesado cuando lo haya.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado. En las mismas no se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados expresamente en la demanda.

4. - La competencia del tribunal es limitada, en virtud de que como organismo del ejecutivo tiene una competencia restringida que deriva principalmente de la Ley, sin que sea admisible que ejerza -- competencia alguna no prevista por la única fuente de la que pueda derivarse y que es la legislación positiva.

5.- El Tribunal es un tribunal de justicia delegada y no de justicia retenida toda vez que ni el presidente de la re pública ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrá intervención alguna en los procedimientos o en las reso luciones del tribunal.

6.- El Tribunal no tiene facultad para decidir sobre la in-- constitucionalidad de una Ley o acto de la autoridad, -- pues debe limitarse a declarar la nulidad de los actos - o procedimientos combatidos en los juicios que se le -- planteen o bien reconocer la validéz de tales actos o pro cedimientos, pues no hay norma legal de la que aparezca que dicho tribunal esté investido de la facultad de exami-- nar y decidir sobre la constitucionalidad o inconstituciona-- lidad de una Ley o de un acto, ya que están reservadas a los tribunales judiciales de la federación, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 103 y 107 de la Constitu-- ción federal.

1.- COMPETENCIA Y ORGANIZACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que le establece su Ley Orgánica.

El tribunal se encuentra integrado por una Sala Superior y por Salas Regionales.

Es competencia de la Sala Superior, anteriormente denominada pleno.

- Fijar la jurisprudencia del tribunal conforme al Código-Fiscal de la Federación;
- Resolver los recursos en contra de las resoluciones de las Salas Regionales, que concedan las leyes;
- Conocer de las exitativas para la impartición de justicia- que promuevan las partes, cuando los magistrados no formulen el proyecto de resolución que corresponda o no - - emitan su voto respecto de proyectos formulados por otros magistrados, dentro de los plazos señalados por la Ley;
- Calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los magistrados y, en su caso, designar al magistrado que -- debe substituirlos;
- Resolver los conflictos de competencia que se suscitan entre las Salas Regionales, y
- Establecer las reglas para la distribución de los asuntos - entre las Salas Regionales cuando haya más de una en la - circunscripción territorial, así como entre los magistrados instructores y ponentes.

Ahora bien, es competencia de las Salas Regionales; conocer de los juicios de nulidad que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

- . Las dictadas por las autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- . Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el estado;
- . Las que imponga multas por infracción a las normas administrativas federales.
- . Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren los párrafos anteriores;
- . Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del ejército, de la fuerza aérea y de la armada nacional o de sus familiares o derecho-habientes con cargo a la dirección de pensiones militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a car

go de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorguen dichas prestaciones;

Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado;

Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal contralizada;

Las que constituyan créditos por responsabilidades contra funcionarios o empleados de la federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio departamento del distrito federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal;

Para los efectos del primer párrafo del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, las resoluciones se consideran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea óptativa para el afectado.

Asimismo las Salas Regionales conocerán, de los juicios- que promueven las autoridades para que sean nulificadas - las resoluciones administrativas favorables a un particular siempre que dichas resoluciones sean de las materias previstas como de la competencia de las mismas.

Por razón del territorio, en estos casos será competente- la Sala Regional con jurisdicción en la sede de la autori-- dad que dictó la resolución que se pretende nulificar.

2.-DE LA DEMANDA.

Iniciación del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de- la Federación. Se iniciará con la demanda, misma que, - conforme al artículo 207 del Código Fiscal de la Federación establece:

La demanda deberá ser presentada directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción territorial radique la auto- ridad ordenadora de la resolución impugnada, dentro de los- cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado o en que el afecta- do haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se - haya ostentado sabedor del mismo cuando no exista notifica- ción legalmente hecha.

También podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el actor tiene su domicilio fiscal fuera de la sede de la sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

El actor deberá adjuntar a su instancia:

- Una copia de la misma y de los documentos anejos para cada uno de los demandados.
- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que la ha sido reconocida por la autoridad demandada, cuando no gestione en nombre propio.
- El documento en que conste el acto impugnado o en su caso copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
- Constancia de la notificación, del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió la constancia o cuando hubiere sido por correo. Si fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

- El cuestionario que desahogarán los peritos, el cual deberá ir firmado por el demandante y el dictámen del perito actor, si se ofrece prueba pericial.
- Los interrogatorios para los testigos, firmados por el demandante, si se ofrece prueba testimonial.
- Las pruebas documentales que ofrezca.
- Cuando los documentos no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlos a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición éste deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren, para que a su costa se expida copia de ellos o se requiera su remisión por la dependencia en la que obren cuando ésto sea legalmente posible.

Para el efecto anterior deberá identificarse con toda precisión dichos documentos, se entiende que el actor tiene a su disposición los documentos, siempre que legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales.

CONTESTACION DE LA DEMANDA.

Admitida la demanda se correrá traslado de ella a las partes emplazándolas para que la contesten dentro del término de cuarenta y cinco días, contados a partir de la notificación del emplazamiento.

Las autoridades que no fueran señaladas expresamente como demandadas, se les correrá traslado de oficio - para que la contesten.

Cuando los demandados fueran varios, el término para contestar les correrá individualmente.

En la contestación de la demanda se deberá cumplir con los siguientes requisitos, expresando:

- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- Las consideraciones que a juicio de la demandada impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho - en que el actor apoya su demanda.
- Se referirá concretamente a cada uno de los hechos-- que el actor le impute a la autoridad de manera expresa, afirmándolos o negándolos, expresando que los -- ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron.
- Los argumentos por medio de los cuales se demues--tre la ineficacia de los agravios.

- Las pruebas que ofrezca.
- El nombre y domicilio del coadyuvante, cuando lo haya.

Se presentará con la contestación de la demanda copia de aquélla y de los documentos para cada una de las partes y el coadyuvante en su caso: el documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea en lo particular o no gestione a nombre propio;

.-CAUSALES DE ANULACION.

Son causas de anulación de las resoluciones administrativas o procedimientos:

- Incompetencia del funcionario o empleado que la haya dictado y ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.
- Si los hechos que la motivaran no se realizaran, fueran distintos o se apreciaran en forma equivocada, o se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiere dichas facultades.

4.- SENTIDO DE LA SENTENCIA

El emitirse la sentencia ésta podrá tener varios sentidos a saber:

- 1o. - Declarar la nulidad total del acto o resolución administrativa que lesiona el interés del contribuyente.
- 2o. - Que se declare la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla.
- 3o. - Reconocer la validez en todas sus partes de la resolución impugnada.

Agotada esta fase del juicio de nulidad y de acuerdo a estos resultados se podrá desprender por un lado la interposición del recurso de revisión a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación por parte de la autoridad al verse nulificado su acto o resolución, recurso que más adelante se hará referencia; por otro lado cuando el resultado sea adverso al contribuyente éste puede ejercitar el juicio de garantías vía Tribunal Colegiado de Circuito por conducto de la misma sala emisora de la sentencia perjudicial.

5.- AMPARO Y RECURSO DE LA REVISION.

En primer caso se analizará lo referente a la revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ejercitada por parte-- de la autoridad perjudicada con la sentencia (de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación) o el Colegiado de Circuito que otorgue el amparo al contribuyente; para después, hacer referencia al juicio de amparo.

6.- RECURSO DE LA REVISION.

En el capítulo X del título VI relativo al procedimiento contencioso del Código Fiscal de la Federación, sección tercera, se establece: el recurso de revisión se presentará y resolverá por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, contra las resoluciones de las salas regionales del Tribunal Fiscal que decreten o nieguen sobreseimientos, y las sentencias que pongan fin al juicio, serán recurribles por las autoridades ante la sala superior, cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría o Departamento Administrativo u organismo descentralizado a que el asunto corresponda.

También serán recurribles las sentencias de las salas por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que afecten las defensas del recurrente y trasciendan el sentido del fallo.

Trámite del recurso de revisión.

El recurso de revisión deberá ser interpuesto precisamente en escrito dirigido al Presidente del Tribunal dentro del plazo de quince días siguientes en que surta efectos la notificación de la resolución que se impugna, el escrito deberá ser firmado por el titular de la Secretaría o Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos descentralizados, según corresponda, en caso de ausencia por quienes legalmente deban substituirlo.

Recepción y trámite del recurso.

Al recibirse el recurso se designará al magistrado instructor, el que admitirá el recurso si procede, y mandará correr traslado a la parte contraria por el término de cinco días, para que exponga lo que a su derecho convenga, vencido dicho término, el magistrado instructor, dentro del plazo de un mes, formulará el proyecto de resolución que se someterá a la sala superior. La sala superior resolverá únicamente los agravios hechos valer, tomando en consideración sólo las pruebas que hubiesen rendido ante la sala regional, confirmando, revocando o modificando la resolución o sentencia que se impugne.

Sala que con fundamento en la fracción II del artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal como ya se expresó con anterioridad, tiene la facultad de resolver los recursos interpuestos en contra de las resoluciones de las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, recurso que en este caso es el de revisión que ejercita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del funcionario competente, que es el titular de la dependencia o quien lo substituya legalmente.

A este respecto el artículo 143 capítulo X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1983, establece:

"El Secretario de Hacienda, será suplido en sus ausencias por los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de la Banca Nacional, de Inspección Fiscal y por el Oficial Mayor, en el orden indicado.

Los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de la Banca Nacional, de Inspección Fiscal y el Oficial Mayor, se suplirán entre ellos indistintamente y sin sujeción a ningún orden".

C.- RECURSO DE REVISION FISCAL

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 250, enuncia:

Contra las resoluciones de la Sala Superior a que se refiere el artículo 249 del mismo Código las autoridades podrán interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de quince días siguientes al en- que surta efectos la notificación respectiva, mediante escrito -- dirigido al Presidente de la Segunda Sala, que deberá ser firma do por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Admi nistrativo u organismo Descentralizado según corresponda y en- caso de ausencia, por quien legalmente deba sustituirlo. En di cho escrito deberá exponer las razones que determinen la impor tancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si el valor -- del negocio excede de \$1'000,000.00 (Un millón de pesos), se -- considerará que tiene las características requeridas para ser --- objeto del recurso.

Tramitación del recurso de revisión fiscal.

El recurso de revisión fiscal se sujetará a la tramitación que la Ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, -- fija para la revisión en amparo indirecto.

La tramitación del recurso es el establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley de amparo, recurso que se interpondrá ante-

la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del mismo Tribunal Fiscal, dentro de los quince días siguientes al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida.

El recurso se interpondrá por escrito, en el que se expresará los agravios que le causa la resolución o sentencia impugnada. El recurrente deberá transcribir, textualmente, la parte de la sentencia que le afecta.

El tribunal deberá remitir el expediente original a la Suprema Corte de Justicia para que el presidente de la sala correspondiente de la misma, declare la procedencia del recurso, admitiéndolo o desechándolo.

Al conocer los asuntos en revisión la Sala observará las siguientes reglas:

- Examinará únicamente los agravios alegados contra la resolución recurrida; pero deberá considerar los conceptos de violación de garantías, omitidas por el inferior, cuando estimen que son fundados los agravios expuestos contra la resolución recurrida;
- Sólo tomarán en consideración las pruebas que se hubiesen rendido ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca o haya conocido del recurso de revisión (simple).

- Después de que las partes hayan presentado pruebas y rendidos los alegatos, se podrá revocar la resolución recurrida y entrar al fondo del asunto, para pronunciar la sentencia que corresponda.

- Si en la revisión de una sentencia definitiva, encontraron al estudiarlos, agravios, que violaron las reglas fundamentales que norman el procedimiento o que la autoridad que haya conocido del recurso en primera instancia, incurrió en alguna omisión que hubiere dejado sin defensa al quejoso o la autoridad fiscal pudiese influir en la sentencia que deba dictarse en definitiva, revocarán la sentencia recurrida y mandarán reponer el procedimiento, así como cuando aparezca también que indebidamente no ha sido oída alguna de las partes que tengan derecho a intervenir en el juicio conforme a la Ley:

El presidente de la Segunda Sala turnará el expediente por (10 días) al ministro relator que corresponda a efecto de que formule por escrito el proyecto de resolución redactada en forma de sentencia; pasando copia a los demás ministros que integran la sala; discutido en la sesión y votado el proyecto, se declarará el resultado de sobreseimiento o resolución favorable para el fisco.

El ministro que no estuviere de acuerdo con el sentido de la resolución, podrá formular su voto particular, expresando los funda--

mentos del mismo y la resolución que estime debió dictarse.

Si no se aprueba el proyecto, pasa a su engrose a cargo de --- otro ministro de los de la mayoría y en los términos resultados de la discusión con los hechos probados y los fundamentos legales que se hayan tomado en consideración se emitirá sentencia.

La sentencia de la corte, no comprenderá más cuestiones que - las legalmente propuestas en la demanda (escrito del recurso);- debiendo apoyarse en el texto constitucional de cuya aplicación- se trate (constitucional si es amparo, o fiscal si es revisión -- administrativa), y expresar en sus proposiciones resolución en- lo fiscal.

Hasta aquí he hecho referencia al trámite que podrá ejercitar - la autoridad fiscal cuando considere que tiene motivos y funda- - mento para recurrir a una resolución que le afecte.

A continuación paso a referirme al procedimiento que seguirá - el contribuyente que considere que la resolución que emitió el-- Tribunal Fiscal de la Federación le afecte, para lo cual recurri rá al:

D.-JUICIO DE AMPARO.

El amparo es una institución procesal, que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad -- que en detrimento de sus derechos viole la Constitución, en otros términos se describe como una institución jurídica de tutela directa de la Constitución e indirecta y extraordinaria de la legislación secundaria (control constitucional y legal)-- que se traduce en un procedimiento autónomo de carácter -- contencioso y que tiene por objeto invalidar, en relación con el gobernado en particular y a instancia de éste, cualquier acto de autoridad inconstitucional o ilegal que lo agravie.

Las normas esenciales de juicio constitucional pueden conjungarse en la siguiente descripción: El amparo es un juicio -- que supone un proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad que le causa un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la constitución, -teniendo por objeto invalidar dicho acto o despegarlo de su eficiencia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine. (20)

(20). -Ignacio Burgoa Orihuela. -El Juicio de Amparo. -Pág. 195
Ed. Porrúa. -Méx. 1971.

De conformidad con lo establecido en la Constitución, el juicio de amparo procederá:

- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales. (art. 103 de la Constitución Federal).

Todas las controversias a que se refiere el artículo 103 referido se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la Ley de amparo de acuerdo con las siguientes bases:

- El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada.
- La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto a la Ley o acto que la motivare.
- El amparo contra sentencias definitivas o laudos, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá directamente ante la Suprema Corte de Justicia.

- En materia administrativa, cuando se reclame por particulares sentencias definitivas dictadas por tribunales federales, administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal con las limitaciones que en materia de competencia establece la Ley secundaria.
- Fuera de los casos previstos, el amparo contra sentencias definitivas o laudos, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá directamente ante el Tribunal Colegiado de Circuito dentro de cuya jurisdicción reside la autoridad que pronuncie la sentencia o el laudo. (art. 107 constitucional)

El juicio de amparo directo se promoverá en única instancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados de Circuito, según el caso, en los términos establecidos por la fracción V y VI del artículo 107 constitucional y las disposiciones relativas a la Ley orgánica del Poder Judicial de la Federación, y procede contra sentencias definitivas dictadas por los tribunales judiciales o administrativos, por violaciones a las Leyes del procedimiento cometidas durante la secuela del-

mismo, siempre que afecten las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias.

También es procedente el amparo directo contra sentencias -- definitivas cuando sean contrarias a la letra de la Ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho a falta de Ley aplicable.

Promovida la demanda de amparo, la autoridad responsable -- remitirá a la Suprema Corte de Justicia o al Tribunal Colegiado del Circuito, en su caso los autos originales, en un plazo de quince días.

La demanda de amparo se presentará directamente ante la Suprema Corte de Justicia o ante los Tribunales Colegiados de - Circuitos, según que la competencia corresponda a éstos o a-- aquéllos, o remitiéndola por conducto de la autoridad responsable; cuando se presente ante ésta, la demandada tendrá la obligación de hacer constar al pie del escrito de la misma, la fecha que fué notificada al quejoso la resolución reclamada y la-- de presentación del escrito de demanda.

Cuando la demanda se presente directamente ante la Suprema-- Corte de Justicia o al Tribunal Colegiado de Circuito, el quejoso deberá hacerlo del conocimiento de la autoridad responsable

con copia de la demanda para el expediente y para cada una de las partes que intervinieron en el juicio en que se dictó la sentencia.

Al correr traslado la responsable a los demás demandados se le está emplazando a que ocurran a la Suprema Corte de Justicia o al Tribunal Colegiado de Circuito a defender sus derechos; cuando la demanda se presente ante la responsable, al remitir-- la demanda original a la Suprema Corte de Justicia o al Tribunal Colegiado de Circuito, deberá rendir su informe justificado, exponiendo de manera clara y breve, las razones que funden el acto reclamado y quedará en autos copia de dicho informe.

- SUSTANCIACION DEL JUICIO DE AMPARO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Colegiado de Circuito, examinarán la demanda de amparo para determinar su procedencia o improcedencia y la desecharán de plano comunicando su resolución a la autoridad responsable o la admitirán notificando a las partes el acuerdo relativo.

Integrando el expediente el presidente de la Segunda sala mandará turnarlo al ministro relator a efecto de que formule por escrito - el proyecto de resolución, redactado en forma de sentencia, pasandosele copia del mismo a los demás ministros que integran la sala, quedando los autos a su disposición para su estudio en la Secretaría de la Sala.

Efectuado el estudio del asunto, el presidente de la sala citará para la audiencia en que habrá de discutirse y resolver el sentido de la resolución, dentro de los diez días siguientes al de la distribución del proyecto por el ministro relator.

El día señalado para la celebración de la audiencia, el secretario designado dará lectura al proyecto de resolución, y demás constancias que integren el expediente, y se podrá a discusión el asunto, suficientemente discutido, por mayoría se procederá a votar y acto continuo su presidente declarará el resultado -- de ésta, expresando si el amparo se sobresee, se niega o concede.

Cuando un ministro no estuviere conforme con el sentido de la resolución podrá formular su voto particular expresando los fundamentos del mismo y la resolución que estime debió dictarse.

Si no fuere aprobado el proyecto, el ministro ponente formulará la sentencia con las adiciones o reformas con base en los términos de la discusión.

Si no fuere aprobado el proyecto, se designará a un magistrado de la mayoría para que redacte la sentencia de acuerdo con los hechos y fundamentos legales que se hayan tomado en consideración al dictarla.

Si el proyecto del magistrado relator fué aprobado sin adiciones ni reformas, se tendrá como sentencia.

Las ejecutorias pronunciadas por las salas deberán ser firmadas por el ministro presidente y por el ponente con el secretario que dará fé, siempre que se hubiese aprobado sin adiciones, ni reformas.

Las sentencias de la Suprema Corte de Justicia o de los --
Tribunales Colegiados de Circuito, no comprenderán más --
cuestiones que las legalmente propuestas en la demanda de-
amparo; debiendo apoyarse en el texto constitucional de cuya
aplicación se trate y expresar en sus proposiciones resolu--
tivas el acto o actos contra los cuales se conceda el amparo.

CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que he llegado a través del desarrollo del presente trabajo son dos, las cuales se describen enseguida:

PRIMERA.- Que la redacción que tiene el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, adolece de formalismo jurídico al no ajustarse a un señalamiento expreso y concreto sobre el cual, el contribuyente o su representante legal tengan que acogerse a un procedimiento determinado con toda precisión a --- efecto de que no se incurra en deficiencias que posteriormente redunden en su perjuicio.

¿Qué se pretende decir con lo anterior?.- Que así como lo preceptúa, en forma clara y precisa el artículo 16 Constitucional, que todo acto de molestia al ciudadano en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sólo puede hacerse en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; y de igual forma se está consignando en el Código Fiscal de la Federación que cuando el contribuyente acuda a la autoridad fiscal deberá observar determinados formalismos como son:

- Que toda promoción que se presente ante las autoridades

fiscales deberá estar firmada por el contribuyente interesado o por su representante legal.

- Presentarse en las formas aprobadas y acompañarse con los anexos correspondientes.
- Cuando no exista forma aprobada, como es el caso el documento en que se formule la promoción se presentará en el número de ejemplares que requieran las autoridades fiscales, y contener por lo menos los siguientes requisitos:
 - . Constar por escrito;
 - . El nombre, denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y además señalar su clave de registro.
 - . Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción;
 - . En su caso domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

En el Capítulo I de los Recursos Administrativos, Título V de-

los Procedimientos Administrativos, se contiene el formalismo a que deben sujetarse los promoventes a efecto de que la autoridad le dé entrada y trámite a las promociones, como son:

- Presentarse la promoción por escrito.
- Ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto.
- En el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto de la autoridad.
- Si el domicilio del particular está fuera de la población en que resida la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo por correo certificado con acuse de recibo a la autoridad que emitió o ejecutó dicho acto, siempre y cuando el envío se efectúe desde el domicilio en que resida el recurrente.

Además de los requisitos señalados en puntos anteriores, deberán señalar en el escrito y anexar:

- El acto que se impugna y documento en que conste.
- Los agravios que causa el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

- Acreditar con documentación la personalidad del promovente, si se acude en representación de un tercero.
- Constancia de notificación del acto impugnado (con sus excepciones).
- Las pruebas documentales que ófrezcan y el dictámen -- pericial, en su caso; o bien si no hay posibilidad de obtenerlas y obran en el expediente de la autoridad, señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que sean solicitadas por la autoridad que resuelve.

Además la resolución del recurso deberá fundarse en derecho y se tendrán que examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos.

Como se habrá observado, para que se de trámite y resolución a un recurso se tienen que cumplir determinados requisitos que se encuentran señalados en forma expresa y no se infieren o se deducen y bien se presumen entendidos por los recurrentes; razón por la cual:

- Si en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación se está señalando que el contribuyente que no esté conforme con el resultado de la visita, podrá inconformarse con los hechos contenidos en las actas finales y complementarias,

mediante escrito que deberán presentar ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior o aquél en que se cierre el acta -- final; a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes vinculadas a los hechos con los que se inconformen.

- De dicho señalamiento se desprende que aún cuando se está dando una opción al contribuyente de inconformarse y a la vez se le está apercibiendo que de no hacerlo o de no presentar pruebas, se le tendrá por aceptados los hechos que figuran en el acta.
- Si se analiza con detenimiento el señalamiento anterior, - adolece de congruencia con todo lo preceptuado respecto - del trámite y secuela procedimental a que debe ajustarse, tanto el contribuyente como la autoridad.

En esta parte llegaríamos a las siguientes subconclusiones:

No es tal la opción que se está otorgando en el mencionado precepto sino que más bien se está constrin- diendo y obligando al contribuyente a que se inconfor- me, porque de no hacerlo se le tendrá por conforme con los hechos consignados en actas.

- No se establece con precisión que información o requisitos debe contener el escrito que se presente para hacer efectiva su inconformidad como ocurre con los requisitos enunciados para los recursos ordinarios, además de los requisitos contenidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación; de acuerdo con esto se está dejando, al asar o al arbitrio de como se debe presentar la inconformidad; o qué, las disposiciones fiscales se aplican al arbitrio de la autoridad, sin circunscribirse a determinados formalismos como lo exige el artículo 16 constitucional; claro está que no, máxime si nos encontramos en un Estado de Derecho y que debemos ajustarnos a un formalismo expreso y no aplicar disposiciones por analogía o por simple apreciación.

- Presentar la inconformidad ante las autoridades fiscales, - ¿Cuáles autoridades fiscales? me pregunto yo, aduaneras, del registro federal de vehículos, fiscales de las entidades federativas; cuáles?.- Hay que precisar ante que autoridades se refiere el Código Fiscal de la Federación; no se esta señalando que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado y expedido por la autoridad competente.

Haciendo un paréntesis en esta parte haré referencia a algunos preceptos del Código Civil aplicable en materia común-

en el Distrito Federal y en toda la República en asuntos - del orden federal.

- Según el artículo 6o. se dice que la voluntad de los particulares no puede eximir la observancia de la Ley, ni alterarla o modificarla; y además se aclara que la ignorancia de las leyes no exime su observancia o cumplimiento.

Ahora bien al no estarse señalando con precisión ante qué autoridad se debe presentar la inconformidad, no se está violando precepto alguno en virtud de que sería más bien la autoridad la que al estar considerando por conforme al contribuyente, estaría violando además al artículo 18 del mismo Código Fiscal, al interpretarse (a contrario sensu) que por no haberse inconformado - en tiempo y ante la autoridad respectiva, se está consintiendo el acto. O sea, no porque el silencio, obscuridad o insuficiencia de la Ley, devenguen en perjuicio del contribuyente, al no haber -- precisión en la norma que señale la inconformidad; además se - está ocasionando un perjuicio al mismo, que pudiera decirse que la ignorancia de la Ley no obsta para que deje de cumplirse pero si en dicha Ley no se señala cual es la autoridad, el contribuyente no está obligado a lo imposible y, en consecuencia, no - se le tendría por conforme, debido a la ineficiencia legal y señalamiento de que adolece la norma.

Así pues, si la norma o el dispositivo, no contiene el señalamiento expreso de ante qué autoridad debe presentarse la inconformidad, no debe inferirse de que tenga que saberlo el particular, si en el cuerpo legal en que se tiene que contener no aparece y por ende se puede presentar a donde más le acomode al contribuyente hacerlo.

SEGUNDA CONCLUSION

Por otro lado ésta falta de formalismo, de ocasión, a que contribuyentes no bien intencionados y de mala fé, estén valiendose de esta laguna legal, para presentar su inconformidad ante cualquier otra autoridad de la misma dependencia que le practicó la visita, pero que no es precisamente la emisora de la orden de visita, ni la ejecutora de la misma; por ejemplo, la Dirección General de Fiscalización, Dirección de Auditoria Fiscal, expidió una orden de visita domiciliaria a un contribuyente X; éste una vez concluida la visita y teniendo ya en su poder el acta final y complementarias en su caso, formula su inconformidad y la presenta en una oficina distinta de aquella, dígase en la oficina de partes, de la Delegación del Registro Federal de Vehículos que se encuentra en --- Ciudad Obregón, Sonora; el contribuyente que es de esa localidad - y que por la cuantía de sus ingresos, lo auditó la Dirección señalada, presenta en tiempo su inconformidad ante la autoridad fiscal en los terminos del artículo 54 del Código Fiscal de la Federa--- ción, pero no precisamente ante la oficina competente; como lo - va a saber el contribuyente, si lo es o no, si la norma correspon--- diente no lo establece.

Que ocurre con este hecho, desde luego con el trámite burocrá--- tico, dicha inconformidad una vez que es analizada y se determina que no compete a dicha delegación de vehículos emitir la deci---

sión, procede a efectuar remisión a quien considera competente, a la Administración Fiscal Regional de aquella circunscripción, - y que ocurre, tampoco es la competente, y procede nuevamente su remisión a la que si lo es, hasta que finalmente al cabo de bastante tiempo después de concluído el término para presentarla inconformidad los 45 días que señala el Código; supuestamente el contribuyente no se inconformó y en consecuencia se expide la liquidación correspondiente sin inconformidad y aceptación táta de lo asentado en actas.

Que ocasiona ésta falta de formalismo o de tecnicismo que no só lo afecta al contribuyente que de buena fé si presenta su inconformidad pero ante una oficina que no es la correcta y que debido a los trámites burocráticos supuestamente no se inconformó y por resultado se le considera por conforme con los hechos consignados en actas ocasionándole con ello un perjuicio al contribuyente, al verse obligado posteriormente a efectuar gastos y pagos de honorarios a representantes legales a efecto de inconfomarse ya sea vía recursos o juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

¡A! pero qué ocurre con los contribuyentes que valiendose de esta laguna, de mala fé, presentan su inconformidad en una oficina que no es la correcta teniendo el conocimiento de que no lo es, -

está claro que, el resultado esperado es que dicha inconformidad no llegue a tiempo, antes de que la liquidadora emita resolución y la consecuencia deseada es que a esa fecha ya se haya expedido la liquidación o resolución .

Pero con qué finalidad se hizo lo anterior? muy sencillo, no por el hecho de que en apariencia no se haya presentado la inconformidad, el contribuyente no tenga derecho a hacer uso de los recursos contenidos en el Código en cuestión o del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación que es a lo que en definitiva aspira el contribuyente; además que con el tiempo transcurrido puede reunir, recabar o prefabricar pruebas que posteriormente presentará en dichas fases procedimentales.

En conclusión, en esta parte, la propuesta es de que se modifique la redacción del artículo comentado a efecto de darle y otorgarle normas en las que se contengan los elementos y requisitos formales que tendrán que satisfacer los contribuyentes que hubieren determinado inconformarse en contra de los hechos contenidos en actas y señalar una fase de presentación y desahogo de pruebas así como de emisión de la resolución y el principal, el señalar ante qué autoridad debe de presentarse dicha inconformidad.

En otras palabras que se contenga en Código un capítulo específico señalando el trámite, desahogo y conclusión de esta fase de la

inconformidad en la secuela de la revisión o aplicación de las facultades de comprobación de la situación fiscal del contribuyente.

BIBLIOGRAFIA

Constitución, Leyes, Decretos, etc.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Nacionalidad y Naturalización.

Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107

Constitucionales.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Acuerdos de Delegación de Facultades a Unidades Administrativas

Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación - Septiembre, Octubre

1979, Abril - Junio 1970.

DOCTRINA

Derecho Administrativo. - A. Serra Rojas.- Ed.-Porrúa, Mex., 1972.

Derecho Financiero Mexicano. -S. Francisco de la Garza.-Ed. Porrúa.

Mex., 1978.

- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. - E. Flores Zavala.
Ed. Porrúa. Mex., 1972.
- Garantías Individuales. - I. Burgoa Orihuela. - Ed. Porrúa. Mex., 1972.
- Introducción al Estudio del Derecho. - E. García Maynes. Ed.
Porrúa Mex., 1970.
- Derecho Administrativo. - Gabino Fraga. - Ed. Porrúa. Mex., 1981
- Juicio de Amparo. - I. Burgoa Orihuela. - Ed. Porrúa. Mex., 1971
- Instancia Aclaratoria a las Actas de Auditoría. - Tesis. Prof. L.
Villanueva Olivera. 1980.

PRINCIPALES ABREVIATURAS

- SCJ.....Suprema Corte de Justicia
- TCC.....Tribunales Colegiados de Cir
cuito.
- ISR.....Impuesto sobre la Renta
- IVA.....Impuesto al Valor Agregado
- T. F. F.....Tribunal Fiscal de la Federaci
ción.
- R. T. F. F.....Revista Tribunal Fiscal de -
la Federación.
- C. F. F.....Código Fiscal de la Federación.