

301809

5

UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO ^{rey.}

**ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**



EL ESCRITO DE INCONFORMIDAD COMO CONSECUENCIA DE UNA VISITA DOMICILIARIA Y APRECIACION SOBRE SU EFICACIA PROCESAL

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JOSE EMIGDIO LOPEZ ACEVEDO**

MEXICO, D. F.

1985



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.

I N D I C E

INTRODUCCION PAG.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

- 1.1.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en la Ley de Justicia Fiscal del 31 de agosto de 1936, en vigor a partir del 19 de enero de 1937 1
- 1.2.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938 6
- 1.3.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación del 19 de abril de 1967 9

CAPITULO SEGUNDO

ASPECTOS GENERALES SOBRE LAS FORMALIDADES DE --
PROCEDIMIENTO EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS CON--
FORME AL ARTICULO 42, FRACCION III DEL CODIGO --
FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR

- 2.1.- Objetivo y finalidad de la visita 15
- 2.2.- Autoridades facultadas para efectuar las--
visitas 23

2.3.- Bases constitucionales y demás normas jurídicas aplicables a la visita	36
2.4.- La Orden de Visita	41
2.5.- La designación de testigos y papel que desempeñan	49
2.6.- La aportación de datos de terceros	57
2.7.- Cierre del acta y término de la visita domiciliaria	69

CAPITULO TERCERO

EL ESCRITO DE INCONFORMIDAD COMO UNA INSTANCIA NO CONTENCIOSA

3.1.- El Escrito de Inconformidad y la Garantía de Audiencia	75
3.2.- Los efectos de su interposición	88
3.3.- Los medios probatorios del contribuyente y plazo para interponerlos	96
3.4.- Breves aspectos sobre los vicios a las formalidades de procedimiento	101

CAPITULO CUARTO

CONSIDERACIONES RELATIVAS A LA INNECESARIA INTERPOSICION DEL ESCRITO DE INCONFORMIDAD

4.1.- El motivo de tales consideraciones	108
4.2.- Finalidad pretendida	115
4.3.- Consecuencias de tales consideraciones	130
CONCLUSIONES	140
BIBLIOGRAFIA	144

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

La presente administración del Gobierno, inició su gestión en diciembre de 1982 ante una crisis profunda que se manifestó durante ese año en distintos órdenes del área financiera: una tasa de inflación alta; el estancamiento de la producción; el desempleo abierto; la modificación constante en el tipo de cambio libre de la moneda nacional frente al dólar; etc.

Ciertamente la situación que hoy atravesamos, a pesar de su origen eminentemente financiera, reflejado en los problemas de tipo cambiario, la tasa de inflación y el aumento de la deuda externa, motivaron al Gobierno en la toma de ciertas medidas para superar ésta crisis, tratando en la actualidad de incrementar sus ingresos.

En materia de ingresos impositivos el énfasis en ésta Política Actual, recae en la lucha contra la evasión. Esto sin duda alguna, constituye un requisito indispensable para lograr la equidad y eficacia del sistema fiscal, pues de no abatirse sensiblemente en los niveles que presente, éste se enfrentará a un riesgo real de pérdida de dinámica recaudatoria, la existencia de la evasión tributaria es evidente y aunque existen fenómenos que la justifiquen o la expliquen, lo cierto es que plantea una distorsión que afecta seriamente a los contribuyentes cumplidos, pues los deja en situación de desventaja frente a los incumplidos.

Un aspecto que permitiría combatir mejor la evasión es el establecimiento de mecanismos que permitan facilitar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, en la que sin duda, la herramienta más importante en el combate contra la evasión lo constituyen las facultades de fiscalización de la administración tributaria, esto, dentro de la competencia de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de permitirle un desempeño más ágil y efectivo, pero manteniendo, en todo caso, los derechos de los contribuyentes a salvo de cualquier uso indebido de tales facultades, éstas las podemos resumir en una sola herramienta que es la Visita Domiciliaria. La facultad de realizar visitas domiciliarias es probablemente una de las facultades de la autoridad que está sujeta a la mayor cantidad de requisitos, principalmente, porque también es la que puede producir mayor cantidad de molestias a los contribuyentes.

La reforma administrativa que se vive, ha tratado de aparejar el fortalecimiento de los derechos de los particulares frente a las autoridades administrativas, una seguridad jurídica, necesaria en todo estado de derecho y una administración de justicia rápida y expedita que culmine en un mejoramiento económico, social y cultural del propio contribuyente, esto claro a través de las diversas reformas que van sufriendo las leyes tributarias fiscales.

De ahí el interés de dar a conocer por medio de éste estudio un mecanismo que signifique una mayor y mejor oportunidad a los contribuyentes, para hacer valer sus derechos cuando presuman que van a ser molestados inde

bidamente, a través de una resolución fiscal y no por medio de una instancia aclaratoria llamada: Escrito de Inconformidad, que en su oportunidad se analizará ampliamente. En lo procesal también representa un instrumento poco eficaz, para dilucidar actos de la Autoridad Hacendaria, por parte de los contribuyentes, además de ser un trámite burocrático más para la autoridad ésto, si consideramos que, la potestad jurídica de petición, cuyo titular es el gobernado en general, es decir, toda persona moral o física que tenga ése carácter, se deriva como derecho subjetivo público individual de la garantía respectiva consagrada en el artículo 8 de la ley fundamental. En tal virtud, la persona tiene la facultad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escrita de cualquier índole, para la contestación o resolución de los cuestionamientos que se planteen, ésto, como se expuso por medio de un trámite más expedito y rápido.

Es por eso, y a mayor abundamiento, que es de trascendental importancia la existencia de medios legales que aseguren la debida actuación de las autoridades administrativas frente a los particulares.

Con éste fin, los medios de defensa tienen como principal objetivo proteger a los contribuyentes que resulten perjudicados por alguna resolución de autoridad.

Por lo tanto si se establecieran mecanismos legales procesales, que significáran una mejor oportunidad a los contribuyentes dentro de la misma visita domiciliaria, para que se puedan aclarar mejor las dudas u observaciones planteadas por las autoridades auditoras, aún antes de emitir una resolución fiscal, siendo ésto

mucho más eficaz, que tener que esperar el término de ley, que marca el Código Fiscal, la erogación de medios económicos, para una asesoría, etc., para la interposición del escrito de inconformidad.

En el desarrollo del presente estudio, se contemplará luego de comentar algunos aspectos de los códigos fiscales que han regido en México, y también así, de una manera lo más posible concisa el procedimiento de una visita domiciliaria, con el fin de que se pueda entender mejor el mecanismo o procedimiento, que se va a dar a conocer y que se persigue, tal como se explicará, para luego poder entrar a las peculiaridades que caracterizan la interposición del escrito de inconformidad, consecuencia misma de la visita.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

- 1.1.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en la Ley de Justicia Fiscal del 31 de agosto de 1936, en vigor a partir del 1º de enero de 1937.
- 1.2.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938.
- 1.3.- Fundamentación legal de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación del 1º de abril de 1967.

1.1. FUNDAMENTACION LEGAL DE LA VISITA DOMICILIARIA EN LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DEL 10. DE ENERO DE 1937.

Primeramente sería oportuno aclarar, que la intención que se pretende al incluir el análisis de los diferentes códigos fiscales que han normado el régimen fiscal de los contribuyentes, tanto en sus derechos como obligaciones, y de las autoridades fiscales específicamente, como propiamente lo señala el título del presente capítulo, es con la sola finalidad de recordar cuales son los artículos legales dentro de los propios códigos fiscales, que reglamentaban la visita domiciliaria dentro de la vigencia de cada uno de ellos y así sentar precedentes de la fundamentación legal que correspondía a cada uno de los ordenamientos fiscales antes citados, respecto a la figura jurídica de la visita domiciliaria.

El Lic. David Ibarra Muñoz, en una conferencia ante el -- Tribunal Fiscal de la Federación en 1981, para la presentación de la "Colección de Estudios Jurídicos", menciona entre otras cosas que:

"...don Alfonso Cortina Gutiérrez, junto con don Antonio Carrillo Flores y don Manuel Sánchez Cuen, integró la comisión designada en el año de 1934 para redactar el proyecto de lo que más tarde sería la Ley de Justicia Fiscal promulgada el 27 de agosto de 1936, por el Presidente Lázaro Cárdenas, que dió vida al Tribunal Fiscal de la Federación." (1)

Dicha ley significó un antecedente primordial y básico

(1) Alfonso Cortina Gutiérrez. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Edic. 1981. Mex. Pags. 12 y 13.

para los posteriores códigos fiscales, ya que aún cuando no contenía entre otras cosas, la reglamentación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, ni los procedimientos administrativos en relación a los medios de defensa que tienen los propios contribuyentes - en contra de actos de autoridad, sí contenía lo que es el llamado procedimiento contencioso administrativo.

Así pues, a partir de la publicación y entrada en vigor de la mencionada ley en el Diario Oficial de la Federación, se creó el Tribunal Fiscal de la Federación, y -- que en su exposición de motivos señala entre otras cosas que :

" Representa el primer paso para crear en México tribunales administrativos dotados de la autoridad --tanto - por lo que hace a facultades, como a forma de proceder, y a situación orgánica-- que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares ". (2)

Considerando como consecuencia que sus disposiciones eran de carácter meramente procesal.

De igual manera el Lic. Luis Martínez López expresa en su punto de vista que :

* El Tribunal Fiscal de la Federación, creador de Derecho Fiscal Mexicano.- Al instituir el Tribunal, el Esta

(2) Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto - de 1936 Exposición de Motivos.

do pensó en la creación del Derecho Fiscal. En la iniciativa de la Ley de Justicia Fiscal, el Secretario de Hacienda expuso el criterio de que el Tribunal con sus fallos iría sentando los principios fundamentales de esa rama del derecho y cooperaría con el Poder Público para lograr una eficiente legislación tributaria ". (3)

Asimismo, considero también interesante mencionar otra opinión sobre la significancia que representa la creación de la mencionada ley; según el maestro Sergio Francisco de la Garza dice que :

" La Ley de Justicia Fiscal fué la precursora, en el importante aspecto de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación y de la reglamentación del procedimiento contencioso administrativo de anulación, del Código Fiscal de la Federación el cual incorporó y amplió la Ley de Justicia Fiscal y por primera vez en el Continente Americano, reunió en un solo cuerpo de leyes las normas generales del Derecho Tributario.

Apenas recientemente promulgado, el gran tributarista -- italiano, radicado en la época en la Argentina, cuyas obras inspiraron a los redactores del código, escribió en junio de 1939 mientras enseñaba que la Universidad de -- Córdoba, que —bien puede decirse que los Estados Unidos Mexicanos van a la vanguardia con la Ley de Justicia de 1936— ... ' (4)

(3) Lic. Luis Martínez López. Derecho Fiscal Mexicano. - Edit. ECASA. Edic. 4a. 1973, Mex. Pag. 43.

(4) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. Edic. 10a. Mex. 1981. Pag. 62

Ahora para una mayor claridad considero oportuno mencionar los siguientes artículos de la citada Ley de Justicia Fiscal :

3o. Transitorio : " Se suprimen el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, derogándose todos los preceptos legales que atribuyen competencia a dichos cuerpos. Las resoluciones de las juntas calificadoras se considerarán por tanto, como definitivas dentro del orden administrativo para el efecto de poder ser reclamadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación "

5o. Transitorio : Se derogan todos los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y del Código Federal de procedimientos Civiles, que establecen o regulan el juicio sumario de oposición en materia fiscal ante los tribunales federales, -- así como todas las disposiciones que se opongan al cumplimiento de la presente ley "

Como se podrá observar éstos medios de defensa ante el fisco, fueron algunos de los antecedentes primordiales que sirvieron de base para la creación de los medios impugnativos que nos marca el Código Fiscal de la Federación que nos rige.

También así, y como lo comenta el Lic. Luis Martínez López en su obra citada anteriormente, que: " Entretanto ésta ley entraba en vigor, fué expedida la denominada --General sobre Percepciones Fiscales de la Federación--, que aunque contenía algunas normas de índole sustantiva no fué suficiente para considerarla como antecedente de De-

recho Fiscal ". (5)

Siguiendo con el referido Diario Oficial de la Federa --
ción, en su parte relativa a la Exposición de Motivos, y
para una breve ampliación del tema, nos encontramos con
un hecho muy interesante, consistente en que para la re-
dacción de la citada Ley de Justicia, el Legislador se -
basó entre otras cosas en tres puntos significativos que
son; 1) La Ley Orgánica de la Tesorería, 2) La Ley para-
la Calificación de la Infracciones a las Leyes Fiscales,
3) La Legislación y Jurisprudencia sobre el Juicio de Am-
paro, específicamente en lo relativo a materia adminis-
trativa.

Pudiendo dilucidar de lo anterior, que básicamente el an-
tecedente del Código Fiscal, proviene de lo que se podrí
a llamar una codificación o compilación de las leyes men-
cionadas, integradas en la citada Ley de Justicia, aun -
que no en su totalidad, pero sí reiterando que represen-
tó un primer paso para la creación del Tribunal Fiscal -
de la Federación.

En lo relacionado con los posibles fundamentos legales -
respecto al procedimiento de las visitas domiciliarias y
subsecuentemente al del escrito de inconformidad que pu-
diera haber contenido la Ley de Justicia en cuestión, no
se vislumbra ninguna disposición legal que los encuadre,
no significando con ello, que tales situaciones jurídi-
cas no existieran todavía, toda vez que dichas situacio-
nes o figuras jurídicas se encontraban reglamentadas en
diferentes leyes fiscales en forma individual, opinando-
que tal vez los legisladores no consideraban necesario -

(5) Derecho Fiscal Mexicano. Idem. Pag. 43.

integrar tales procedimientos administrativos en forma general para todas las leyes existentes, en la multicida de Ley de Justicia, aunado ésto al comentario que hace el Magistardo Alfonso Cortina Gutiérrez, en su obra cita da anteriormente, la cual dice :

" Cuando se hizo público el proyecto de Ley de Justicia-Fiscal, se externaron opiniones que afirmaban su inconstitucionalidad, de jueces federales, Ministros de la Corte, del Procurador de la República y de distinguidos juristas.-

Durante los dos años de vigencia de la Ley de Justicia Fiscal y también en un breve periodo posterior a la aplicación del Código de 1938, se respetó el importante principio de la oralidad hoy prácticamente ignorado. Las actas de la audiencia no son más que documentos formalmente correctos pero ajenos a la realidad ". (6)

1.2. LA FUNDAMENTACION LEGAL DE LA VISITA DOMICILIARIA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1938.

Según opinión del Magistrado Alfonso Cortina Gutiérrez , al respecto de dicho Código menciona lo siguiente :

" Cren que puede decirse sin jactancia que fué el primer esfuerzo para definir las normas generales reguladoras de todos los renglones impositivos del Estado Mexicano . Antes, cada ley tributaria tenfa sus propias reglas sobre nacimiento, liquidación, exigibilidad y extinción de créditos fiscales; sobre recargos; sobre sujetos pasivos directos y sujetos pasivos por solidaridad o por respon-

(6) Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Idem.Pag. 21.

sabilidad objetiva, en fin, no existían principios generales incorporados en una ley única sobre infracciones y sanciones, ni había una línea uniforme legislativa sobre procedimiento administrativo, incluyendo en éste la determinación y regulación de los recursos internos de defensa de los contribuyentes.

El mérito principal del primer Código Fiscal corresponde al Secretario de Hacienda Don Eduardo Suárez y a su Subsecretario Don Eduardo Villaseñor *. (7)

Como se pudo advertir, tal ordenamiento fué el primero - que unificó las diversas leyes impositivas en un solo -- texto, creando así una línea general legislativa con sus propias reglas, para que de ésta manera se aplicaran en cada ley tributaria vigente en ése entonces, evitando - con ésto confusiones o interpretaciones erróneas que se originaban como consecuencia de la diversidad de reglas - en el sistema tributario.

Con respecto a la estructura y contenido del citado ordg namiento, considero interesante transcribir una apreciación del Lic. Luis Martínez López, en la cual nos dice - fué expedido, ...:

* Con el fin de uniformar la aplicación e interpreta -- ción de toda la legislación tributaria. Sin embargo dejó vivas las leyes fiscales en cuanto no se opusieran a sus preceptos y únicamente derogó de modo expreso La Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación, La - Ley de Justicia Fiscal y El Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería, que estableció un juicio ante --

(7) Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Idem. Pag.
15.

los jueces de distrito de oposición al cobro indebido de impuestos.

El Código contiene preceptos de orden sustantivo, figurando de modo especial su artículo 11, y normas procesales. Divide el procedimiento tributario en dos fases; la oficiosa, en que la Autoridad actúa de acuerdo con preceptos del mismo Código y leyes tributarias que no se le opongan, y la fase contenciosa, que comprende el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de actos o procedimientos de la Autoridad violatorios de la ley.

En la segunda parte del libro se estudian las dos fases del procedimiento tributario. El Código Fiscal no tiene preponderancia sobre otras leyes ". (8)

De lo anterior, puedo desprender, que de los preceptos de orden sustantivo y de las normas procesales que se citan, todavía no se contenían disposiciones legales que normaran el procedimiento de las visitas domiciliarias, las autoridades fiscales para llevarlas a cabo, ni preceptos legales que de alguna forma generalizada se refirieran a éstas.

Considero que tal situación se debió, a la diversidad de leyes que rigieron al sistema tributario, como ya anteriormente se especificó, en virtud de que cada ley que normaba a la visita, reglamentaba su propio procedimiento para llevarla a cabo, tan es así que, los inspectores como anteriormente se les llamaba, aplicaban diversas leyes fiscales especiales y dispersas, de acuerdo al tipo de impuesto que se revisaba para efectuarla, mismas dis-

(8) Derecho Fiscal Mexicano. Idem. Pag. 46.

posiciones que emitía la Secretaría de Hacienda, al respecto, un ejemplo clásico lo tenemos en el extinto reglamento de la Ley del Timbre, y las diversas circulares relativas a la visita, en las que se señalaba entre otras cosas, las atribuciones de los inspectores con sus deberes, obligándolos a levantar actas con los requisitos -- formales de procedimiento que fijaban dichas circulares.

En conclusión, el Código Fiscal de 1938, colocó al sistema financiero mexicano entre los más modernos y mejores de los países de América Latina, pues reunió básicamente en un solo ordenamiento las normas de aplicación general a todos los tributos públicos.

1.3. FUNDAMENTACION LEGAL DE LA VISITA DOMICILIARIA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEL 10. DE ABRIL DE 1967.

Código Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, entrando en vigor a partir del 10. de abril del mismo año.

En lo concerniente a éste ordenamiento fiscal, he de mencionar que es posiblemente el pilar jurídico de la fundamentación legal de las visitas en el Código Fiscal vigente, ya que éste fué el punto de partida de las reformas fiscales que se han ido efectuando hasta el actual Código, considerándolo como una compilación más amplia de -- las diferentes disposiciones que reglamentaban la visita formándolo por así decirlo de una manera general, en la que se conjuntaron diversas reglas de procedimiento que las reglamentaba a través de las diferentes tipos de leyes tributarias existentes, para formar así un Código -- que las contemplara.

Al respecto el maestro Sergio Francisco de la Garza, nos señala lo siguiente :

▪ Enrique Azuara Salas, Ex-Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación, uno de los redactores del proyecto del Código, ha escrito que "el devenir económico, jurídico y político de México, hizo que el Código anterior fuera sufriendo una serie de necesarias reformas, al grado de llegar a convertirse en lo que es hoy, un bello vestido de gala con una serie de remiendos que hacía pensar - que ya era conveniente sustituirlo-.

El Código Fiscal mencionado anteriormente, constituía un cuerpo de normas que representaba una jerarquía superior a las disposiciones contenidas en las demás leyes tributarias, las cuales sin embargo, podían derogar para determinados tributos especiales las disposiciones generales del Código Fiscal.-

Ese sistema ha sido cambiado por el nuevo Código, cuyo artículo al definir su campo de aplicación, establece que la materia fiscal, integrada por los impuestos, derechos productos y aprovechamientos, es decir, por todos los ingresos públicos y privados del Fisco Federal, se rigen - en primer término por las leyes fiscales respectivas y - solo en defecto de éstas, es decir, cuando no establezcan norma específica, operarán las disposiciones del nuevo Código y, en último caso el Derecho Común ". (9)

Es de citarse de la anterior opinión, la diferencia que hace notar, con respecto a la jerarquía que significaba el anterior código en relación a las demás leyes tributarias, con la salvedad que podía ser modificado en sus -- disposiciones generales para crear tributos especiales,-

(9) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 62.

situación muy diferente al Código Fiscal de 1967, que según el maestro antes citado, todos los ingresos del Fisco Federal se rigen por leyes fiscales respectivas y cuando no establezcan normatividad específica, entrará en función el código en cuestión, es decir, se hacía uso del código anterior para suplir a las demás leyes tributarias particulares, menoscabándole su importancia como función codificada, situación que no se presenta en el código que aquí se trata.

En el presente Código Fiscal, con sus reformas hasta 1973, se señala en sus artículos 83º y 84º, con sus respectivas fracciones, todo lo concerniente a las facultades y al procedimiento que se sigue al efectuar una visita domiciliaria, tal como se podrá apreciar al transcribir dichos artículos para un mayor entendimiento:

ARTICULO 83º.- Las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones a dichas disposiciones, estarán facultados para:

1) Practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros y revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales y en su caso, asegurarlos, dejando en calidad de depositario al visitado, previo inventario que al efecto se formule.

ARTICULO 84º.- Las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se sujeta -

tarán a lo siguiente :

I. Sólo se practicarán por mandamiento escrito de autoridad fiscal competente que expresará:

a) El nombre de la persona que debe recibir la visita y el lugar donde ésta deba 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 las personas que practicarán la diligencia, las cuales podrán ser substituidas por la autoridad que expidió la orden, y en éste caso se comunicará por escrito al visitado el nombre de los substitutos.

c) Los impuestos o derechos de cuya verificación se trate y en su caso, los ejercicios a los que deberá limitarse la visita. Esta podrá ser de carácter general para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales durante cierto tiempo o concretarse únicamente a determinados aspectos;

II. Al iniciarse la visita se entregará la orden al visitado o a su representante y si no estuvieren presentes, a quién se encuentre en el lugar en que debe practicarse la diligencia. En el mismo acto se identificarán los visitantes;

III. El visitado será requerido para que proponga dos -- testigos y en su ausencia o negativa de aquél, serán designados por el personal que practique la visita;

IV. Los libros, registros y documentos serán examinados en el domicilio, establecimiento o dependencia del visitado. Para tal efecto, el visitado deberá mantenerlos a disposición de los visitantes desde el momento de la iniciación de la visita hasta su terminación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomará las medidas necesarias para el cumplimiento de éste precepto.

Los libros registros y documentos, sólo podrán recogerse :

- a) Cuando únicamente existan libros, registros o sistemas de contabilidad que no estén autorizados;
- b) Cuando se encuentren libros, registros o sistemas de contabilidad cuyos asientos o datos no coincidan con los de los autorizados;
- c) Cuando no se hayan presentado declaraciones o manifestaciones fiscales, respecto del o de los ejercicios objeto de la visita;
- d) Cuando los datos registrados en los libros, registros o sistemas de contabilidad autorizados no coincidan con los asentados en las declaraciones o manifestaciones presentadas;
- e) Cuando los documentos carezcan total o parcialmente de las estampillas que prevengan la ley o no estén registrados en los libros, registros o sistemas de contabilidad autorizados;

V. Los visitadores harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efecto de resolución fiscal;

VI. El visitado o la persona con la que se entienda la diligencia, los testigos y los visitadores firmarán el acta. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar, así lo harán constar 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.

VII. Con las mismas formalidades indicadas en la frac --

ción anterior se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión.

VIII. El visitado o quién lo represente, deberá expresar dentro de los veinte días siguientes a la conclusión de las actas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las razones de su inconformidad, expresadas en forma circunstanciada, ofreciendo las pruebas pertinentes, las que deberán rendir simultáneamente a su inconformidad o a más tardar dentro de los 30 días siguientes a la presentación de la misma, el plazo para rendir pruebas no podrá ampliarse a instancia justificada del interesado a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. - En caso de que no se ofrezcan pruebas se perderá el derecho de hacerlo posteriormente y se tendrá al visitador conforme con los hechos asentados en las actas.

Con la anterior transcripción, se pretende tener un conocimiento más directo del desarrollo y procedimiento de la visita domiciliaria conforme al presente ordenamiento y así poder apreciar los diferentes cambios que han ido surgiendo respecto al Código en vigor, principalmente a los preceptos subrayados por la importancia que tendrán en el transcurso de los siguientes capítulos.

En conclusión podemos estructurar el Código Fiscal en conjunto, en divisiones de títulos, capítulos y éstos a su vez en algunas secciones. Conteniendo primeramente las disposiciones que son Generales, Sustantivas y los procedimientos administrativo y contencioso, misma estructura que conforma el Código vigente.

CAPITULO SEGUNDO

ASPECTOS GENERALES SOBRE LAS FORMALIDADES DE -
PROCEDIMIENTO EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS CON-
FORME AL ARTICULO 42, FRACCION III DEL CODIGO -
FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR

- 2.1.- Objetivo y finalidad de la visita.
- 2.2.- Autoridades facultadas para efectuar las visitas.
- 2.3.- Bases constitucionales y demás normas jurídicas aplicables a la visita.
- 2.4.- La Orden de Visita.
- 2.5.- La designación de testigos y papel que desempeñan.
- 2.6.- La aportación de datos de terceros.
- 2.7.- Cierre del acta y término de la visita domiciliaria.

2.1. OBJETIVO Y FINALIDAD DE LA VISITA.

Uno de los medios más eficaces con que cuenta el Estado, concretamente la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para una mejor y expedita recaudación de los impuestos, es sin lugar a dudas, la visita domiciliaria, figura jurídica que nos marca el Código Fiscal, dado el hecho de comprobar o verificar en forma directa y por parte del Estado, los estados financieros del universo que conforman los contribuyentes. -- Siendo la visita un medio de comprobación en el que el Estado busca como última finalidad la de una mayor recaudación de impuestos en forma más rápida, traduciéndose ésta circunstancia en una mayor satisfacción de las necesidades económicas del País.

También dentro de los objetivos principales --tal vez de los más trascendentales--, que persigue el Estado con la visita, están los que marca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos enmarcados en su artículo - 16 en el renglón relativo al hecho de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, en el que el Estado a través de la facultad delegada a la Secretaría de Hacienda, por medio de la Subsecretaría de Ingresos como posteriormente se analizará, busca por éste medio fiscalizador el comprobar a los contribuyentes que cumplen -- con sus obligaciones fiscales principalmente en base a la revisión de su contabilidad, bienes, etc., en el domicilio fiscal de éstos.

Así pues, la finalidad que pretende el Estado con dicha

visita y exponiéndola de una manera genérica, es la obtención de ingresos económicos, lo más pronto posible, - siendo que ésta se efectúa en forma directa en el domicilio del contribuyente, y así, detectar las posibles omisiones de impuestos que debieron haberse pagado y no esperar a que el contribuyente los pague o no los pague -- oportunamente, toda vez que el no cumplir con las obligaciones fiscales a tiempo, significaría un perjuicio para los demás contribuyentes cumplidos con sus obligaciones fiscales, y en detrimento del propio Estado del que formamos parte.

Conviene señalar de una manera muy general, algunos puntos de vista de diferentes autores, sobre los tributos o impuestos, dada la estrecha relación que guardan con el objetivo que persigue el Estado con la visita domiciliaria.

Según el maestro Sergio Francisco de la Garza, argumenta en su obra que: " Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades ". -además dice que- " La palabra impuesto tiene una aceptación bastante característica y generalmente inconfundible ". y " ...que una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o - egresos necesarios para que el Estado pueda efectuar las funciones que le competen, y que para ello requiere de - ingresos, la mayor parte de los cuales, en la época moderna, se les proporciona por medio de los tributos"(10)

(10) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pags. 299 y --
303.

Prosiguiendo con el punto de vista del autor en comento, en el que hace una buena relación con el artículo 31 -- fracción IV de la Constitución Política Mexicana, toda vez que especifica de una manera muy interesante con respecto a " ...la jurisprudencia número 541 ha definido -- que de acuerdo con el antes citado precepto Constitucional, "para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos", y como lógica consecuencia, tal como lo dice el citado autor, "...si faltan todos o uno de éstos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución...".

Por su parte el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, especifica - " ...que la proporcionalidad y equidad, se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo ". (11)

De igual manera, transcribe en su obra de referencia, una jurisprudencia interesante que considero pertinente mencionar :

" Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social.

Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indi-

(11) Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. Edit. Sagitario. 1a. Edic. 1983. Mex. Pags. 60 y 61.

rectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta y la contribución debe estar en proporción de la - importancia del acto.

Amparo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de Agosto de 1934
5 votos. Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña. (11)

Como se pudo apreciar en dicha jurisprudencia, se ve el - sentido de proporcionalidad que deben contener los tributos, un ejemplo claro lo tenemos en los derechos, dado -- que éste principio de justicia tributaria, consiste en -- que el pago que haga el particular por el servicio recibido esté en proporción con el mismo, puesto que la justificación del pago de éste tributo, constituye el equivalente del costo del servicio recibido.

Otro elemento importante para una justa procedencia del - principio de proporción y equidad, consiste en que es necesario e indispensable, que se fijen con exactitud las - cuotas que correspondan a cada situación, ésto con el fin de que las leyes tributarias cumplan los requisitos constitucionales antes mencionados.

Tenemos otro concepto interesante en la obra del Lic. Martínez López, en la que transcribe la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia que dice así: " Para que la tributación con que los habitantes de la República deben contribuir para los gastos públicos, sea proporcional y equitativa, como lo previene la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es preciso no solo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía, cuota, forma y término de pagarlo; de otro modo sería la Autoridad Fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fije la proporcionalidad del mismo, con lo que la tributación tendría un carácter arbitrario. (Sem.- Jud. de la Fed., Tomo LXX, página 4740)." (12)

(12) Derecho Fiscal Mexicano. Idem. Pag. 59.

Según se pudo advertir de lo anterior, los requisitos - que se señalan para la debida proporcionalidad y equidad son los que se enmarcan en las diferentes leyes de impuestos que se establecen, un ejemplo lo tendríamos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que ésta señala los elementos básicos de un impuesto, que son : sujeto, objeto, base y tarifa.

Para concluir con éstos principios jurídicos, expondré - la idea que tiene el Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez en - los comentarios que hace en su obra, acerca de la finalidad que se persigue con los impuestos, que dice: " los impuestos establecidos con finalidades financieras , para cubrir los gastos públicos de los servicios indivisibles del Estado, se ha pretendido que constituyen el - sistema ideal de imposición, pero en la medida en que el poder público incrementa su esfera de acción, en la medida misma en que apartándose de un criterio liberal, va - adquiriendo una mayor importancia...". (13)

Este mismo autor coincide en cierta forma con los anteriores, en lo referente a las características de lo impuestos, tanto por su generalidad como por su igualdad , puesto que sostiene que: " Definir la generalidad de los impuestos, es algo que debe hacerse en la misma forma en que se define la generalidad de un acto legislativo. Las leyes, todas ellas, y no solo las que establecen tributos deben ser generales oponiéndose éste tributo al de particulares. La Constitución del País, de una manera expresa en su artículo 28, establece que los impuestos deben ser generales al prohibir la exención de ellos.-

(13) Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Idem.Pags. 59, 60 y 61.

La igualdad de los impuestos consiste en que los tributos públicos impliquen o reporten un sacrificio proporcionalmente igual para todos los contribuyentes; sería absurdo pensar que el requisito de igualdad en la carga pública equivale a que el gasto de los servicios indivisibles del Estado se divida de una manera aritmética entre todos los habitantes; entender la igualdad de esa forma, sería claramente un error. Lo que quiere el principio de la igualdad es que en la medida en que la técnica fiscal lo permita, el sacrificio de los contribuyentes sea siempre un sacrificio homogéneo para todos ellos. Esto debe lograrse por medio de la progresividad".

Como se pudo apreciar, el criterio del citado autor, se enfoca a lo que es el principio de igualdad en todas las personas ante el Estado, con la sola finalidad de una justicia social, en el que el universo de contribuyentes tengan las mismas alternativas y privilegios que pudieran tener otros, sin excepciones a determinado grupo o persona.

Otro criterio interesante al respecto, es el del Dr. Humberto Briseño Sierra, que dice: "Se ha creído que lo normal es que el Estado obtenga sus ingresos a través de esa participación económica que efectúan los gobernados y que se llama la tributación, tal vez por ello, cuando se dedica a operaciones industriales, comerciales o de servicios que son de interés general pero no públicos, se hable de una injustificada intervención de la administración en la economía de la colectividad.-

Los ingresos, jurídicamente identificados por la posibilidad de su percepción coactiva y su origen económico en la producción privada, reciben denominaciones que suelen

considerarse sinónimas: contribución, impuesto, arbitrio subsidio, tasa, precio y tributo ". (14)

También así, menciona : " El obligado a la tributación es un sujeto de derecho que, al satisfacer sus necesidades, da lugar a la producción de bienes susceptibles de ser incluidos en la producción nacional ".

Como vimos aquí, el autor se refiere básicamente a la generación de bienes de capital que el obligado produce al comprar, adquirir o vender determinada cosa, y formar -- así un enlace en cadena, para un beneficio mutuo entre Estado y gobernados.

De los anteriores criterios de autores, podemos concluir que tales opiniones, obedecieron al hecho de dar un mayor preámbulo al objetivo y a la finalidad que persigue el Estado con sus facultades de comprobación, toda vez que los diferentes aspectos jurídicos y teorías de los impuestos, que aquí se tratan de una forma muy sintetizada, guardan una relación muy estrecha con el acto de comprobación que efectúa el Estado ya que aún cuando son -- dos situaciones diferentes, por así decirlo teóricamente su razón de ser o su finalidad, es para una misma causa, que es el saneamiento de las finanzas públicas, pues ambas situaciones tienen la misma esencia, vislumbrándose por tal motivo en la importancia y el papel que desempeñan los tributos con sus diferentes aspectos jurídicos -- que norman en la economía del país, percatándose por lo tanto que la visita domiciliaria, no tendría razón de -- ser, si no hubiera impuestos que cobrar, o al contrario -- aunque con un poco menos de rigorismo, si la facultad de

(14) Dr. Humberto Briseño Sierra. Derecho Procesal Fiscal. Pags. 16 y 17.

comprobación como lo es la visita no estuviera reglamentada en las leyes, o sea que el Estado no tuviera la posibilidad de revisar o comprobar la contabilidad de los contribuyentes en su domicilio fiscal, las leyes en materia tributaria, serían presa fácil de la evasión o incumplimiento de las obligaciones fiscales, en una de tantas consecuencias negativas.

De lo anterior se deriva la importancia del acto de comprobación que efectúa el Estado a través de la visita domiciliar y de su columna vertebral que son los impuestos.

Por último, cabe señalar que todo ese aparato del Sistema Tributario Mexicano, en el que se nos impone la obligación de pagar determinados impuestos, no tendrían una existencia o vida jurídica plena, si no fuera por la misma obligatoriedad de las leyes, dadas sus características coercitivas, y que al respecto aprovechando tal circunstancia, diré que el Estado en ejercicio de su imperio como organización política soberana, puede ejercer a través de lo que el Lic. Raúl Rodríguez Lobato llama procedimiento económico coactivo: "...aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad que es económica-coactiva, es decir, su facultad de exigir del contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para ser efectivos los créditos fiscales exigibles; sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho". (15)

(15) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 201.

Al respecto, es conveniente señalar, que resulta lógica - la definición antes transcrita, porque no solamente la -- obligación del contribuyente consiste en el deber de en - tregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de ha - berse generado un tributo, siendo que ésta misma cantidad el Estado puede exigirla coercitivamente en caso de falta de pago oportuno, sino que dicho pago debe hacerse dentro del tiempo que fijan las leyes tributarias, conforme el - contribuyente realice los actos o los hechos que generen los impuestos.

2.2. AUTORIDADES FACULTADAS PARA EFECTUAR LAS VISITAS.

Una vez expuestos los aspectos generales del objetivo y - finalidad que persiguen las visitas, y además con la in - tención de seguir un desarrollo de una manera progresiva en el presente tema, se dará a conocer cuales son las - autoridades que tienen facultades de ley para efectuar tales visitas, concretándonos en lo que respecta a la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público, haciéndolo en - su mayoría través de transcripciones de los diferentes or - denamientos legales más importantes que las rigen, y de - comentarios de diversos autores sobre la Administración - Pública, entre otras cosas. Lo cual considero necesario - para conocer de una manera directa, el contenido de tales - ordenamientos y por los motivos señalados en la intr - ducción de la presente tesis, ésto por la circunstan - cia que, como se podrá observar, versa sobre autori - dades facultadas por los diversos marcos de legalidad - y de procedimiento que señalan las le - - - -

yes en lo que respecta a su competencia. Así indispensable la transcripción de tales ordenamientos que rigen la visita domiciliaria.

En lo relacionado al aspecto facultativo que se les otorga a determinadas autoridades para efectuar las visitas domiciliarias, en la materia que nos ocupa, se encuentra consagrado primeramente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16, consiguando que la actividad que realice toda autoridad, y que represente de alguna manera un acto de molestia para el gobernado, ésta deberá estar contemplada en las leyes de la materia de que se trate, y ser competente dentro de las mismas facultades que las leyes, reglamentos o decretos les otorga.

Lo anterior significa que el órgano de que se trate, deberá encontrarse jurídicamente facultado para expedir, formular o emitir determinado mandamiento. De tal suerte que cuando una autoridad fiscal resulta ser incompetente para realizar determinado acto, estaría contraviniendo lo que marca el citado ordenamiento y significaría una violación a una Garantía de Seguridad Jurídica.

En lo que respecta al Estado como poder público, se establecen tres Poderes de la Federación, que son: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, atributos de poder que enmarca nuestra Constitución Política.

Primeramente tenemos el artículo 41 Constitucional, que especifica entre otras cosas que :

" El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión en los casos de su competencia". Observándose de lo anterior, que el pueblo es el que ejerce la soberanía, a través de sus instituciones que le sirven, en lo que a sus facultades corresponde.

A su vez el artículo 49, hace la división del Poder Supremo de la Federación en los tres poderes mencionados, ejerciendo cada uno, las atribuciones que les señala la Carta Magna. Con respecto al Poder Ejecutivo, nos encontramos que el artículo 89 fracción I de la Constitución Política Mexicana establece:

" Promulgar y ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia ".

Pudiéndose desprender de éste, la facultad implícita de dictar reglamentos en la esfera administrativa, identificando esta circunstancia, con la Administración Pública, misma que el maestro Manuel del Río González, le da la siguiente definición: "...conjunto de Organos, Servicios o Actividades bajo la misma Dirección o Consejo, a fin de perseguir una tarea determinada, que generalmente es el bien colectivo.-

De tal manera que la Administración Pública, es "... el conjunto de Organos que colaboran con el Poder Ejecutivo para el desempeño de sus funciones ". (16)

Observándose la estrecha e importante relación del Poder Ejecutivo con la Administración Pública Federal, dadas las facultades que delega el Ejecutivo a las diferentes dependencias gubernamentales, significando con ello que

(16) Manuel del Río González. Compendio de Derecho Administrativo. Edit. Cárdenas. 1a. Edic. Mex, D.F. 1981 . pag. 119.

éstas a su vez distribuyan éstas facultades a sus inmediatos inferiores, implicando con ésto una desconcentración de poder a través de las diversas dependencias e instituciones del gobierno, con el único fin del bienestar colectivo de los gobernados.

Respecto al Poder Legislativo, encontramos que el artículo 31 de la Constitución Política Mexicana, señala la obligación de los habitantes del País a "contribuir" para los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan la leyes, para tal efecto el Congreso de la Unión a través del artículo 73 inciso VII del ordenamiento Constitucional, tiene las atribuciones para imponer las contribuciones necesarias, para cubrir el presupuesto anual de gastos, previamente aprobado, viendo con ésto que el Poder Legislativo, también juega un papel muy importante en la estructura de la Administración Pública, ya que de no tener tales atribuciones, el Sistema Tributario Mexicano, no tendría razón de ser.

Deviene de tal situación jurídica, un aspecto muy interesante, que creo digno de citar brevemente, es lo que podría llamarse el Poder Tributario, y que a opinión del Lic. Sergio Francisco de la Garza, establece que :

" Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.-

El Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, y el Estado y la actuación del Estado mismo ". (17)

(17) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pág. 193.

De tal definición se desprende la potestad del Estado como una autoridad para imponer a los gobernados determinadas obligaciones, y así a su vez, el Estado tiene la obligación de impartir justicia, resolver controversias, realizar determinadas funciones, prestación de servicios públicos, etc.

El Poder Tributario sería entre otras palabras, la facultad de establecer tributos a los individuos, para que así éstos tengan también derecho de exigir. Siendo éste, preponderantemente el papel que desempeña el Poder Legislativo, en materia de tributaciones, ante los ciudadanos y el Estado.

En lo que respecta al Poder Judicial y su relación en materia fiscal, mencionaré que la Constitución Política Mexicana en su artículo 103, contempla la facultad de los tribunales de la federación, para resolver toda controversia que se suscite por leyes o actos de las autoridades, etc. Ya que los fallos que dicta en éste caso concreto el Tribunal Fiscal de la Federación, pueden ser impugnados através del juicio de amparo. Tribunal por cierto instituido por el Presidente Lic. Lázaro Cárdenas en 1936, con apoyo en la Constitución Mexicana.

Volviendo al tema de la Administración Pública, transcribiré un concepto muy interesante del Lic. Miguel Acosta Romero, para un mejor entendimiento de su estructura jurídica y elementos que la contemplan:

" Es la parte de los Organos del Estado que dependen directamente o indirectamente, del Poder Ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollen los otros poderes (Legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público

co, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con: a) elementos personales; b) elementos patrimoniales; c) estructura jurídica; y d) procedimientos técnicos. (18)

Al respecto, me permitiré mencionar que no estoy del todo de acuerdo con dicho concepto, ya que si bien es cierto que la Administración Pública persigue el interés público, y la dependencia del Poder Ejecutivo es primordial, también es cierto que, los Poderes Legislativo y Judicial, juegan un papel esencial en la participación de la Administración del Estado, ya que tanto uno va a estudiar, discutir y votar las iniciativas de leyes que nos han de regir, el Poder Judicial por su lado, va a resolver las controversias que surjan entre gobernado-Estado, en materia administrativa.

La Administración Pública Federal, está regulada actualmente por la Ley Orgánica del mismo nombre, de 1976, en la que en su primer artículo establece las bases en cuanto a la organización de la Administración Pública, tanto centralizada y paraestatal, en la que la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República, integran la Administración Pública.

En su segundo artículo señala que el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios de orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias:

(18) Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Edit. Porrúa. 3a. Edic. Mex., D.F. Pag. 60

- I) Secretarías de Estado y
- II) Departamentos Administrativos.

En el artículo 12 señala que: " Cada Secretaría de Estado o Departamento Administrativo, formulará respecto de los asuntos de su competencia, los proyectos de leyes, - reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República ".

En el artículo 16 señala entre otras cosas que: " Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías - de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y - resolución de los asuntos de su competencia, pero para - la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, -- cualesquiera de sus facultades,....".

En el artículo 17 señala que: " Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con Organos Administrativos -- desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver so bre la materia y dentro del ámbito territorial que se de termine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables ".

En el artículo 18 establece que: " En el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus Unidades Administrativas, así como la forma en -- que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias".

Por último, el artículo 31 señala en sus 16 fracciones, el despacho de los diferentes asuntos que tiene encomendada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como se pudo advertir en las anteriores transcripciones, se denota el aspecto delegatorio de facultades de autoridades superiores a las inferiores antes comentadas, a través de un orden progresivo de jerarquías que se van reglamentando por medio de los diferentes ordenamientos legales que se crean para cada caso. Un ejemplo lo tenemos -- con el Poder Ejecutivo, en el que delega el despacho de los asuntos del orden administrativo, en una gran parte, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de su titular, siguiendo así sucesivamente las delegaciones de las autoridades inferiores de las respectivas facultades que estructuran la Administración Pública que -- marca la mencionada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En base a lo anterior y en el caso concreto que nos ocupa el Poder Ejecutivo a través de las facultades que le otorga la ley en cuestión y con apoyo en los artículos: 14, 16, 17, 18 y 31 además del artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, expidió el actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fecha 24 de agosto de 1983, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 del mismo mes y año, es el que regula las facultades de las distintas Unidades Administrativas, que conforman dicha Secretaría.

En lo que respecta al mencionado Reglamento Interior vigente, podemos citar que el fin que se pretendió con la expedición de éste, lo podemos encontrar en el conside-

rando del Diario Oficial de la Federación en que fué publicado, en el que entre otras cosas dice:

" Que las reformas a las leyes Orgánicas de la Administración Pública Federal, hacen necesario un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el que se establezcan las facultades de los Servidores Públicos, la competencia de las diversas Unidades Administrativas de la misma y una terminología congruente con las nuevas disposiciones legales ".

Con lo anterior, vemos la importancia que se le da al aspecto facultativo a las Autoridades de la Secretaría de Hacienda, para su mejor desarrollo, trámite y resolución de los asuntos que se les encomienda, todo esto con la intención del Ejecutivo, de que los ciudadanos conozcan con precisión y claridad las facultades de sus distintas Unidades Administrativas y sus derechos, significándoles con ello, una mayor comodidad y agilidad en sus peticiones.

Conforme a todo lo antes expuesto, y en relación a las visitas domiciliarias, ya una vez comentados algunos aspectos sobre las facultades, desde los altos servidores públicos hasta llegar al Reglamento Interior que aquí se trata, señalaré cuales son las Autoridades de la Secretaría de Hacienda que están facultadas para efectuar tales visitas, ésto dentro de la competencia de la Subsecretaría de Ingresos:

En el artículo 60 fracciones I y VIII, nos encontramos la competencia de la Dirección General de Fiscalización, para ordenar y practicar visitas domiciliarias, misma -- que se concreta, a conocer principalmente en materia de

revisión de declaraciones de los contribuyentes, de dictámenes de Contadores Públicos, etc.

En el artículo 63 fracciones I y VI, se marca la competencia de la Dirección de Auditoría Fiscal, para ordenar y practicar entre otros actos, visitas domiciliarias, misma que se concreta a conocer principalmente en materia de auditoría directa, inspección y cumplimiento de las disposiciones fiscales, etc.

Estas direcciones, como se pudo apreciar, realizan visitas pero por motivos diferentes, siendo en forma concreta, que la Dirección General de Fiscalización revisa declaraciones de impuestos, así como dictámenes de Contadores Públicos y por el contrario, la Dirección de Auditoría Fiscal, efectúa auditorías directas a los contribuyentes en sus estados financieros. Por otro lado, y de conformidad con el acuerdo delegatorio de facultades No. 101-620, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio de 1984, se señala entre otras cosas, la competencia en razón de su cuantía de las citadas direcciones, esto conforme al artículo 3º del acuerdo en cita también así, de las Administraciones Fiscales Regionales en las que conocían de las Sociedades Mercantiles que hayan declarado ingresos en el último ejercicio regular -- hasta la cantidad de 3'500,000,000, caso contrario, en los que hubieran declarado por más cantidad, serían competencia de las direcciones antes mencionadas, pero con la reforma a dicho acuerdo, por medio del acuerdo No. -- 101-1018 emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de fecha 4 de octubre de 1985, y la política de desconcentración emprendida por el gobierno actual, dichas administraciones, a partir del día 7 del mismo mes-

y año, ya no tienen límite prefijado en cuantía.

Estas Administraciones Fiscales Regionales, dependen directamente de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, juegan un papel muy importante en la política de ingresos de la Federación, siendo que son las que se encargan de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y recaudar los impuestos que les corresponde en su ámbito territorial, entre otras cosas.

Un aspecto sobre el nacimiento de dichas dependencias, es el que hace referencia, en una publicación hecha por la extinta Dirección General de Administración Fiscal Regional, que dice así:

"... la creación de dichas dependencias, fué a raíz de la política propuesta por el Lic. Luis Echeverría Álvarez, en su período presidencial, relativa a la Reforma Administrativa, consistente principalmente en la desconcentración del Sector Público, a través de la delegación de facultades para que a niveles jerárquicos adecuados y en regiones o estados, oficinas ya establecidas y de nueva creación puedan tramitar o resolver éstos asuntos en el lugar mismo donde se generen, o se desconcentren geográficamente, dándoles una competencia principalmente de ámbito territorial. Dichas dependencias fueron creadas por decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de junio de 1973, dependiendo básicamente éstas Administraciones en ese entonces de la extinta Dirección General de Administración Fiscal Regional, cuyo objetivo básico era ejecutar el programa de dichas Administraciones". (19)

(19) Dirección General de Administración Fiscal Regional. Título: La Desconcentración Administrativa en la S.H.C.P. Año 1974.

De lo anterior se deduce, la significancia que tienen las dependencias en la desconcentración administrativa, efectuada en el transcurso de éste año, esto para el pleno ejercicio de las facultades que se les otorga en cuanto a su jurisdicción.

En conclusión, la facultad de dichas Administraciones para ordenar y practicar visitas domiciliarias, se especifica concretamente en el artículo 133 fracción X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, debiendo firmar dichas ordenes los administradores que estén al frente de tales dependencias, previamente autorizados de conformidad con el acuerdo delegatorio respectivo.

Por demás, a manera de comentario, mencionaré que aunque dichas dependencias, tanto las Direcciones, como las Administraciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, ya consideradas, tienen facultades para emitir una orden de visita y efectuarla, sería conveniente también señalar que existen otras dependencias -- tanto de la propia Secretaría de Hacienda, como de otras Secretarías de Estado y Organismos Oficiales, que también pueden practicar visitas a través de sus funcionarios autorizados, pero siendo éstas, por motivos y finalidades muy diferentes a las que persigue la Subsecretaría antes citada. Un ejemplo clásico lo tenemos en la Ley -- del Seguro Social, en la que el Instituto Mexicano del mismo nombre, tiene facultades en materia de inspección y vigilancia a través de las visitas domiciliarias, esto conforme al artículo 25 primer párrafo, fracción VI, en relación con los artículos 9 fracción V y 6 de la mencionada ley. Dicha visita o inspección es para el cumplimiento eficaz y estricto por parte de los patronos y tra

bajadores de los preceptos que se establecen, tanto en la Ley del Seguro Social, como de sus Reglamentos, verificando el cumplimiento por medio de la exhibición de libros y documentos afines, previo requerimiento de Autoridad competente, para que se efectúe ésta en los centros de trabajo.

Otra Autoridad competente para realizar visitas domiciliarias, es la Dirección General de Aduanas, la cual encuentra su base legal en el artículo 87 fracción XVIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda del año de 1983, en la que entre otras cosas, puede ordenar y practicar visitas de inspección, en lo relacionado a la verificación de mercancías de transporte, pudiendo requerirles a los contribuyentes, la exhibición de la contabilidad, declaraciones y avisos, etc, para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones legales.

Dentro del mismo Reglamento Interior, encontramos también a la Dirección de Inspección Aduanera, siendo su base legal el artículo 89 fracción III, en el que se le otorga facultad de practicar visitas de inspección para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones relativas a la entrada o a la salida del Territorio Nacional de mercancías.

Y así sucesivamente, podríamos nombrar un sinnúmero de Autoridades que tienen facultades para efectuar visitas domiciliarias, en lo que a su competencia les correspondía.

2.3. BASES CONSTITUCIONALES Y DEMAS NORMAS JURIDICAS APLICABLES EN LA VISITA DOMICILIARIA.

Siguiendo los mismos lineamientos expresados al comienzo del tema anterior, con respecto de los motivos que llevaron a efectuar transcripciones de ordenamientos legales, el presente tema, también contará brevemente con tal peculiaridad, dada la característica, que significa el desarrollo de éste tema, esto es, de explicar cuales son las disposiciones aplicables en que se fundamentan las Autoridades respectivas para realizar una visita.

Al hablar de las bases legales o normas jurídicas aplicables a la visita, nos encontramos primeramente, con el mayor ordenamiento jurídico de México, que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo que es la piedra angular que tiene el Estado, para poder ordenarlas y efectuarlas, al respecto tenemos que el artículo 133 de nuestra Carta Magna, señala el principio fundamental sobre el que descansa nuestro régimen de Gobierno, que es la supremacía de nuestra Constitución, ya que el contenido de las disposiciones fiscales no se agota, ni tampoco se limita a reestructurar al Estado en los sentidos que convengan, pues existe un protector de normas que tiene como esencial función normativa, la de limitar las facultades concedidas a las distintas Autoridades Estatales, también así se encuentran una serie de normas que establecen procesos que han de observar los Organos del Estado, a fin de que en el ejercicio de las facultades que tienen encomendadas, las normas jurídicas que emitan o expidan se consideren válidas.

El hablar de la Constitución es hablar de las Garantías-

Individuales, mismas que se conformen como Garantías de Seguridad Jurídica, siendo éstas entre otras, las que -- tienen derecho a exigir los gobernados, toda vez que el hecho de que se les practique una visita domiciliaria -- por parte de una determinada autoridad, éstas deben cumplir ciertos requisitos, para que pueda proceder a efectuarlas y así estén plenamente justificadas, fundadas y motivadas, respetando de ésta manera las mencionadas Garantías de Seguridad Jurídica.

Al respecto de dichas Garantías Individuales, el Lic. -- Francisco Ramírez Fonseca, cita lo siguiente: "... el pueblo en ejercicio de la soberanía, se autolimita resexvándose ciertos derechos públicos subjetivos que debe -- respetar el Estado con el propósito de que el individuo pueda lograr sus fines.--

Pues bien esos derechos constituyen o son el contenido - de las llamadas Garantías Individuales que el Estado - tiene la obligación de respetar ya por vía de actuación, ya por vía de abstención ". (20)

Como se pudo observar en éste punto de vista, se denota el sentido de respeto que debe tener el Estado a las Garantías Individuales, en las que los gobernados tengan - plena seguridad de poder hacer uso de los derechos que les otorga la Constitución, a través de su artículo 16 , siendo éste de suma importancia, ya que en base a éste - ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación complementa su legalidad revistiéndola de determinadas formalidades de procedimiento que más adelante se tratarán.

(20) Ramírez Fonseca Fco. Manual de Derecho Constitucional. Edit. PAC. Edic. 3a. Mex, D.F. 1983. Pag. 25.

También así, al respecto nos comenta el Dr. Ignacio Burgoa, según cita del autor antes mencionado, que:

" ...las Garantías Individuales se traducen en una relación jurídica que existe entre el gobernado, por un lado y el Estado y sus Autoridades, por el otro (sujetos activos y pasivos), en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa, consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad (objeto), relación - cuya fuente formal es la Constitución ". (21)

Opinión acorde con lo que aquí se expone, toda vez que - se vuelve a notar ése sentido de respeto por parte del - Estado, a las Garantías Individuales, en las que el gobernado o visitado, puede exigir al Estado o Autoridades, que cumplan estrictamente todas las disposiciones legales, para que de ésta forma el visitado tenga la plena - seguridad jurídica de hacer valer sus derechos en caso - de un acto de molestia injustificado. También así el Estado por medio de tales disposiciones legales y sin menoscabo de sus atribuciones que les marquen, puede ejercer sus facultades, en el caso que nos ocupa, de comprobación hacia los contribuyentes.

Una vez vistos los anteriores aspectos sobre las Garantías Individuales, a continuación transcribiré parte del artículo 16 Constitucional, con el objeto de conocer de una manera más precisa lo que ahí se dispone, con relación a la visita :

(21) Cita Manual de Derecho Constitucional. Idem. Pag. 25.
Ramírez Fonseca Fco.

" 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.-

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

Como se observa, en lo relativo a las facultades que se les da a las Autoridades Administrativas, se desprende - que tal precepto legal, es en sí su primordial base jurídica, para practicar visitas domiciliarias, tal como se expuso en el tema anterior y como consecuencia de las demás leyes que de ésta se derivan, en las que se reglamentan y precisan detenidamente los pasos a seguir, conforme a las formalidades de procedimiento de las visitas -- que las conforman.

Partiendo de éste ordenamiento, base del artículo 16 Constitucional, podemos continuar con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, dado el título del presente capítulo, nos dice que :

" La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los -- créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de

delitos fiscales, estará facultada para;

Fracción III: Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ello y revisar contabilidad, bienes y mercancías.

En dicho ordenamiento, se especifica de manera más concreta, la facultad que se le está otorgando a la Secretaría de Hacienda, para realizar las mencionadas visitas a los sujetos relacionados. También como consecuencia, resulta indispensable mencionar que el ordenamiento legal anteriormente citado representa una muy similar importancia a lo que señala el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda vigente, del 24 de agosto de 1983, publicado el 26 del mismo mes y año, en el cual se reglamentan las facultades de los servidores públicos, la competencia de las diversas Unidades Administrativas, etc.

Como base legal de la visita que representa éste reglamento, expedido por el Poder Ejecutivo, en lo que respecta a las facultades delegadas, es de referirnos de nueva cuenta, a la competencia que tiene la Dirección de Fiscalización, para poder practicar visitas, tal como lo señala el artículo 60 de dicho reglamento, en su fracción I y VI, ya mencionado, en el que señala las facultades de la Dirección de Auditoría Fiscal, para la realización de visitas en lo que toca a su competencia.

Por último y siguiendo con las bases legales que señala el Reglamento Interior, citaré el artículo 133, el cual, se refiere a las facultades delegadas a las Administraciones Fiscales Regionales que dice en su fracción X;

Las Administraciones Fiscales Regionales podrán, por -

conducto de los funcionarios autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivo:

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 obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones; sus accesorios y de aprovechamientos "

Según se pudo advertir, tanto las Direcciones, como las Administraciones Fiscales, para poder realizar una visita, necesitan el apoyo legal del Reglamento Interior, en virtud de las facultades que delega el Ejecutivo, a la Secretaría de Hacienda, y ésta a su vez en las diversas autoridades fiscales, en lo que a su competencia correspondía.

2.4. LA ORDEN DE VISITA.

¿ Que se entiende por una Orden de Visita ?

Al respecto puedo mencionar, que es un documento oficial emanado por el titular de una dependencia gubernamental, específicamente en la materia que nos ocupa, por la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, a través de las Direcciones Generales y demás dependencias a su cargo, para poder realizar visitas domiciliarias, en la que el Estado hace pleno uso de las facultades que le otorga la Constitución Política Mexicana, por el cual se ordena la práctica de una visita a los contribuyentes en sus propios domicilios, siendo éstos ordenes -

con las finalidades u objetivos que las propias disposiciones legales demarcan y limitan, pretendiendo de ésta manera evitar un posible abuso de Autoridad, tanto en lo que se vaya a revisar, como también en una posible incompetencia entre otras causas, buscando a través de éstas órdenes, que no se violen las Garantías de Seguridad Jurídica de los gobernados, en la que determinada autoridad no facultada, allane un domicilio particular, en la que se intente determinada acción que no le corresponde, o simplemente que se extralimite en sus funciones.

Estas órdenes de visita, tienen su origen de elaboración a través de un proceso de programación, en el cual las diversas autoridades competentes para ello, designan a los contribuyentes que van a ser sujetos de una revisión por medio de una visita, ya sea por anomalías en su contabilidad (ésto, cuando se tenga conocimiento o indicios de ello), por reiteradas infracciones a las leyes fiscales, por reincidencias en el incumplimiento de sus obligaciones, por propia solicitud del contribuyente o de terceros, etc. En adición, podría mencionar una muy importante causal de expedición de una orden de visita, que es la Fiscalización Permanente, forma de revisión que se maneja mucho actualmente, para dar a los contribuyentes oportunidad de corregirse en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Con respecto a las bases jurídicas que reglamentan todo orden de visita, es de citarse primeramente el artículo 16 Constitucional y considerando específicamente el procedimiento que en visitas domiciliarias establece su último párrafo en materia de "cateos", es el que constituye el principal fundamento legal para expedirlas, así --

como de las formalidades en que está revestida toda orden, complementándolas aún más en su consistencia jurídica, a través del Código Fiscal de la Federación, siendo que éste sigue los mismos lineamientos conceptuales básicos que marca el citado precepto Constitucional.

Haciendo alusión nuevamente a las formalidades que se deben seguir al emitir una orden de visita, es de citar -- dos opiniones interesantes, la primera de ellas del Lic. J.M. Fernández y Cuevas, que dice :

" Por mandato Constitucional expreso, la orden de visita siempre debe constar por escrito, dirigirse expresamente al visitado y concretarse a exigir la exhibición de los documentos o papeles que las propias disposiciones fiscales pertinentes establecen con el carácter de obligatorias a fin de que el contribuyente conste en ellos todos aquellos hechos condicionantes de causación y los relativos a la extinción de las obligaciones fiscales correspondientes". (22)

La segunda opinión es del Lic. Mayolo Sánchez Hernández, que expresa lo siguiente :

"De no existir la orden por escrito, los actos de fiscalización que se lleven a cabo serán nulos.-

La finalidad de éste requisito estriba en que el gobierno conozca la procedencia de la orden y su contenido para que de ésta manera esté en condiciones de intentar -- sus defensas". (23)

- (22) José Mauricio Fernández y Cuevas. Visitas Domicilia-
rias para Efectos Fiscales Aspectos Constitucionales.
Dofiscal Editores. 1a. Edic. 1983 Edo. Mex. Pag. 155
- (23) Mayolo Sánchez Hernández. Opúsculo Sobre Derecho --
Fiscal. Ed. Olguin. 1a. Edic. 1983. Mex, D.F. Pag. 268.

En tales observaciones, se denota la importancia que le dan dichos autores a las multitudes órdenes, dado el apoyo Constitucional con que cuentan, ésto es, en cuanto a las particularidades de los requisitos formales que debe contener toda órden para su plena validez jurídica, y que según se expresa, es con la obligación de que toda órden sea por escrito y que tenga implícito el objetivo que persigue, para que así el contribuyente visitado, sepa que es concretamente lo que se le va a revisar, en caso contrario, tendría pleno derecho, para intentar los medios de defensa que procedan.

En relación a lo expresado, reiteraré unos aspectos del artículo 38 del Código Fiscal, en lo relativo a los requisitos que señala, ésto por sus consecuencias jurídicas como formalidades que representan, primeramente mencionaré el requisito que especifica, que todo acto administrativo que se deba notificar, debe constar por escrito, siendo que así existiría un testimonio de tales actos a realizar por autoridades competentes, en el que enfoquéndolo a la orden de visita que señala el artículo 43 del mismo ordenamiento, el sujeto visitado tendría pleno conocimiento y seguridad del contenido de dichas órdenes en el sentido de que concuerden con lo que se le éste revisando.

En segundo término, citaré otro requisito esencial en todo acto administrativo, en lo concerniente a que debe ostentar la firma del funcionario competente, entendiéndose como tal, que toda orden debe ser emitida por autoridad competente, que según se vió con anterioridad es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conforme a las facultades que delega a sus inmediatos inferiores.

Sin menospreciar y sin dejar de considerar la importancia vital como Garantía de Seguridad Jurídica que representa el acto administrativo de una orden de visita, es en lo referente a las otras formalidades que revisten a éstos actos, toda vez que también son muy necesarias e indispensables, siendo que con ellas, se cumple lo que establece la ley de la materia, ésto en el sentido de -- que toda orden de visita que deba ser notificada, tiene que cumplir con determinados requisitos, para que así, el contribuyente visitado tenga la plena seguridad que una orden no le va a causar un acto de molestia a su persona o intereses, etc.

Una vez señalados algunos aspectos sobre los requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal, es conveniente transcribir a continuación tal ordenamiento, con el objeto de brindar una mejor apreciación del tema.

Requisitos de los actos administrativos que se deban notificar:

" Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos;

I.- Constar por escrito.

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución-objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación."

Con respecto a los requisitos que señala el artículo 43,

en cuanto a la orden de visita y como complemento del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en cuanto a dichos requisitos, a continuación me permito transcribirlo :

▪ Artículo 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de éste Código, se deberá indicar:

I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.

II.-El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita, se notificará al visitado.

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

Así como han quedado expuestos algunos aspectos sobre los citados artículos, también sería oportuno transcribir algunas jurisprudencias de la Corte que se les relaciona, esto con el fin de comprender un poco más su importancia y las consecuencias jurídicas que pueden provocar la omisión de algún requisito :

▪ VISITAS DE AUDITORIA. DEBE COMUNICARSE AL VISITADO, POR ESCRITO, EL NOMBRE DE QUIENES PRACTICAN LA DILIGENCIA, EN SUSTITUCION DE LOS PRIMITIVAMENTE DESIGNADOS.- De conformidad con el artículo 84, fracción I, inciso b) del Código Fiscal, debe ponerse en conocimiento del interesado, el nombre de las personas que habrán de practicar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, pero en este caso, la autoridad que expidió la orden deberá comunicar al visitado, por escrito, el nombre de los sustitutos, y si no se llenan los mencionados requisitos, falta un elg

mento imprescindible para la validez de la visita. "(24)

" ORDEN DE VISITA SI SE DIRIGE A PERSONA DIVERSA DEL VISITADO SE AFECTA LA LEGALIDAD DE LA.- Todo acto de autoridad que implica molestia debe consignar el nombre de la persona a quien va dirigido, para identificarlo plenamente, por lo que si una visita se realiza con persona diversa a la que va señalada, está afectada de nulidad, que no puede purgarse por no haberse opuesto al visitado ya que en un régimen de derecho, contra el acto arbitrado de una autoridad, no procede la oposición por vías de -- hecho. " (25)

Como se pudo observar, se denotan claramente las consecuencias jurídicas a que se hizo referencia, en lo relativo a la repercusión que tendría la omisión de cualquiera de los requisitos en la validez de las actas de visita.

Siguiendo con los pormenores característicos que formaliz

(24) Jurisprudencia del Tribunal Colegiado de Circuito .
Amparo Directo 828/73.- Gilberto Almada Ramírez. 14
de marzo de 1974.

(25) Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Revisión 61/78.- Juicio 6844/76. Resolución de fecha 28 de junio de 1979.

zan la orden de visita, se especifica en el Código Fiscal que al iniciarse la visita domiciliaria, se deberá entregar la orden al visitado o a su representante legal y si no estuvieren presentes, se dejará un citatorio para que al día siguiente y a una hora determinada, se entregue la orden al representante legal o al mismo visitado, y en caso de que tales personas no se presenten el día fijado en el citatorio, la orden se dejará con quién se encuentre y la visita se iniciará también con quién se encuentre, situación que marca el artículo 44 del Código Fiscal, fracción II. Esta misma fracción señala que al momento de dejar los visitadores el citatorio se procederá a hacer una relación de los libros y documentos que integran la contabilidad, esto es básicamente con la finalidad de evitar cualquier situación anómala por parte del contribuyente y además para que los visitadores tengan conocimiento exacto del estado que guarda su contabilidad a partir de la fecha del citatorio.

Ya una vez hecha la revisión de libros y documentos contables y al iniciarse la visita en el domicilio fiscal señalado en la orden, los visitadores tendrán que identificarse ante el visitado, situación que marca la fracción III del mismo ordenamiento. Como complemento citaré la tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que dice:

*** ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES .-**
El artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ordena que al iniciarse la visita se identifiquen los visitadores, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en las actas rela

tivas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige. " (26)

Tesis interesante, porque señala y en otras palabras que no es necesario asentar los datos de los documentos que sirven de identificación en el acta, circunstancia que en la actualidad en toda acta de inicio de visita se especifican detalladamente los datos de los documentos que sirven para que los visitantes se identifiquen, aún cuando la mencionada fracción III del ordenamiento en vigor tampoco señale o exija que deba asentarse tal circunstancia.

Por último, citaré que una vez, que se han identificado los visitantes ante el visitado, ésta persona será obligada a permitir a los auditores el acceso al lugar o lugares, así como tener a su disposición los documentos que integran la contabilidad, entendiéndose éstos como el medio de acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, tal como lo señala el artículo 45 del Código Fiscal.

2.5. LA DESIGNACION DE TESTIGOS Y PAPEL QUE DESEMPEÑAN.

Este tema que bien pudo haberse analizado en forma complementaria de los demás temas, es de considerarse por separado, dada también su implícita importancia en la validez de la visita domiciliaria. Esta figura jurídica de

(26) Jurisprudencia No. 91. Al resolver las revisiones - 1213/79 de 1981, 443/80 y 1393/79 de 1981.

la designación de testigos en toda visita, se encuentra enmarcada primeramente en el artículo 16 Constitucional, en el renglón relativo a: "...levantándose, al concluir la un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado..."

La presencia de testigos en una visita, se podría interpretar como una certidumbre de seguridad jurídica que necesita el visitado en toda inspección que se realice, para que así tenga pleno conocimiento y la certeza de que los hechos circunstanciados que asienten los visitadores en las actas, sean los que efectivamente se realicen ante tal autoridad revisora, para que así sus facultades de comprobación se lleven en un marco de legalidad a través de la presencia de los testigos.

Los testigos como una garantía de seguridad jurídica, y demarcados en nuestra Constitución Política Mexicana, con la sola intención, y así entendiendo lo que pretendieron señalar los constituyentes de 1917, al legislar sobre el artículo 16 Constitucional, de que la autoridad no puede excederse en sus actos, siendo que con la presencia de los testigos se da plena fe de éstos, y así las actas que se levanten tengan toda validez jurídica, por el hecho de que el visitado tenga conocimiento del contenido de dichas actas, y que su contenido sea corroborado por los testigos, cumpliendo de ésta manera con lo preceptuado en el ordenamiento constitucional invocado.

En lo que podríamos señalar como el papel que desempeñan los testigos, convendría señalar una opinión interesante que es la del Lic. J.M. Fernández y Cuevas, que dice:

* Conforme al artículo 16 Constitucional, se exige que - al concluir la diligencia se levante "un acta" y concomitantemente se designen dos testigos. Consecuentemente, - aquí el término "testigos" designa a los sujetos que el - visitado o los visitantes en su caso, solicitan presencie un acto jurídico en particular; los individuos que - en los términos antes indicados, son llamados para dar - fé de ése acto jurídico, para que lo presencié y configuren mayor autenticidad a dicho acto designándose con tal - expresión. Consecuentemente, los mencionados sujetos no sólo dan fé por cuanto al levantamiento del acta se refiere, sino también del contenido de dicho documento. En efecto, si el papel de los testigos del caso se redujera exclusivamente a presenciar el levantamiento del acta, - entonces no dudáramos en calificar su función fedataria de inocua.-

Consecuentemente, los testigos a que se refiere el artículo 16 Constitucional cumplan con claras funciones fedgativas del acto jurídico en cuestión y ello conlleva no sólo la exigencia relativa a la presencia correspondiente al levantamiento del acta, sino también por cuanto a los hechos que en ella se consignan..." (27)

Tal opinión es de mi completo acuerdo, ya que el papel - que desempeñan los testigos, no debe consistir en dar fé en el levantamiento de las actas, sino que también -- tendría que ser de su contenido expreso, con sus respectivas consecuencias jurídicas, siendo que normalmente el papel de los testigos, en su participación en una visita al levantamiento de un acta, es que sólo dá fé de que, -

(27) Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales. Idem. -
Pags. 148 y 150.

en dicha acta se asentaron palabras y números, resultando una total irrelevancia dicho desempeño.

El artículo 44, fracción III del Código Fiscal, señala - entre otras cosas, que los visitadores una vez identificados, requerirán al visitado para que designe los testigos, y si éstos no son designados por el visitado previo requerimiento de por medio, o los testigos designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar éste hecho en el acta que se levanta. Esto sin perjuicio de la invalidez de las actas. Al respecto cabe transcribir una jurisprudencia muy importante que se apega al tema tratado :

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que dice :

" ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. DESIGNACION DE TESTIGOS. PARA LA VALIDEZ DE LAS.- En las actas de visita domiciliaria, debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, - que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender - satisfacer éste requisito a base de inferencias, toda - vez que no se trata de meras formalidades sino de solemnidades elevadas a la categoría de Garantía Individual - de Seguridad Jurídica conforme al texto del artículo 16 Constitucional". (28)

De la anterior tesis se desprende un aspecto interesante que es, el que la autoridad debe requerir al sujeto visitado para que designe dos testigos, en caso contrario, el hecho de que no se asiente tal circunstancia en el acta-

(28) Jurisprudencia No. 20, al resolver las revisiones :
55/75/6974/73, 27/76/5284/76 y 813/78/10851/77(1979)

de visita, o mejor dicho, la palabra "requirió", traería como consecuencia, la invalidez de dicha acta, también - así del procedimiento que se siga subsecuentemente, siendo que aún cuando en el acta, se asiente únicamente que se designaron dos testigos, no apareciendo tal palabra - en éste caso, sólo se estaría infiriendo el requerimiento de los testigos, no cumpliendo con ésto las solemnidades que revisten todo acto de autoridad, y que significaría un acto de molestia para el sujeto visitado.

Cabe aclarar que la invalidez de un acta de visita a que se hizo mención, o el vicio de procedimiento en un acta, solo se configurará de ésta manera, cuando así lo haga - valer ante una autoridad competente para ello, el sujeto presunto afectado, a través de un medio de defensa.

Otras jurisprudencias muy interesantes y que se relacionan con la anterior, son las que a continuación se transcriben, dada la magnitud que alcanza la importancia de - la presencia de testigos en una visita, y de las formalidades que revisten tal situación jurídica:

" VISITAS DOMICILIARIAS. TESTIGOS.- Para satisfacer el - requisito del artículo 16 Constitucional, es menester -- que en las actas de las visitas domiciliarias se asiente que se requirió al ocupante para que hiciera la designación y que a sí mismo, se asiente si se negó a hacerlo, y si los testigos que intervinieron fueron nombrados por él - quél, o por la Autoridad en su negativa, pero sin que -- baste que se diga simplemente en el machote en que se levantó el acta que se le hizo la prevención relativa, sin

precisar si se abstuvo de designarlos y quién hizo la designación, pues la satisfacción del requisito Constitucional indicado debe constar de manera precisa en las actas de las visitas domiciliarias sin que sea lícito pretender satisfacerlo a base de inferencias ". (29)

▪ TESTIGOS EN LAS ACTAS DE VISITA. LOS REPRESENTANTES DE LA AUTORIDAD DEBEN REQUERIR AL VISITADO PARA QUE LOS PROPONGA.- El acta de inspección que se levanta con motivo de las visitas domiciliarias debe reunir los requisitos del artículo 16 Constitucional, el cual determina que son los representantes de la autoridad quienes deben requerir al visitado para que proponga los testigos y sólo en caso de no hacerlo deberán designarlos los inspectores. Por ello es erróneo pretender que sea el particular el obligado a probar haber cumplido con el requisito de proponer la presencia de dos testigos ". (30)

▪ ACTAS DE INSPECCION. DEBEN CONTENER CIRCUNSTANCIALMENTE LA FORMA EN QUE SE DESIGNAN LOS TESTIGOS.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 16 Constitucional y por la Suprema Corte, deben considerarse ilegales las actas de visita en las que si bien se encuentran las firmas de los testigos de asistencia no aparece circunstancialmente detallada la forma en que fueron designados, lo que resulta indispensable - - - - -

(29) Tesis del Tribunal Colegiado de Circuito. Amparo Directo No. 714/72.

(30) Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio de Nulidad No. 26/71/3394/70. Resol. del Pleno. 1971.

sable en virtud de que el precepto constitucional prescribe que es obligatorio dar oportunidad al visitado para designar a los testigos y que sólo en caso de su ausencia o negativa podrá nombrar la autoridad, lo que significa que si no se hace mención expresa de la manera como se hizo la designación, no se demuestra que se respetó el derecho al visitado. " (31)

* ACTAS DE VISITA.- EL INSPECTOR DESIGNADO NO PUEDE ACTUAR SIMULTANEAMENTE COMO TESTIGO.- Si bien es cierto -- que el artículo 16 Constitucional no prohíbe que los inspectores puedan fungir como testigos, sin embargo, aún cuando no existe esa prohibición expresa, ello se infiere lógicamente, puesto que si los testigos de asistencia son los que corroboran lo actuado por el personal designado para llevar a cabo la visita de inspección, de admitirse que los visitadores puedan actuar como tales, a la vez como testigos, desvirtuarían las funciones propias que a cada uno se le encomienda, ya que ello sería tanto como admitir que el visitador puede ser testigo de sus propios actos. Luego entonces, la interpretación que debe hacerse del precepto constitucional que nos ocupa, es en el sentido de que cuando el visitado se niegue a designar a los testigos de asistencia, el personal autorizado para la práctica de la visita podrá hacerlo en su negativa, pero debe recaer dicha designación en personas distintas a ellos. " (32)

(31) Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio de Nulidad No. 88/69/3446/68. Resol. del Pleno. 1972.

(32) Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Revisiónes 813/78, 1117/78 y 662/76. 1979 Jurisprudencia 66

De acuerdo al contenido de las anteriores jurisprudencias podemos concluir, que se reafirma lo expresado anteriormente, ésto en el sentido de la importancia que tiene en una visita domiciliaria, la designación de los testigos, que como se pudo observar, existe ya una doctrina jurídicamente bastante alimentada de ésta circunstancia, y de las cuales el Tribunal Fiscal de la Federación se apoya, ya sea para establecer criterios más amplios, o para aplicarlas en sus resoluciones, cuando se presenten casos similares.

Como último criterio a lo aquí tratado, citaré la opinión del Lic. Martínez López, que entre otras cosas dice:

"...la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia, en el sentido de que las autoridades administrativas sólo tienen competencia para ejecutar los actos -- que la ley les manda y en consecuencia, si el artículo - 16 Constitucional ordena que las visitas de inspección - se practiquen ante dos testigos, al actuar los inspectores sin cumplir ése requisito se apartan de lo que la -- ley les ordena. " (33)

En lo que respecta al artículo 44 del Código Fiscal, en lo relacionado con la substitución de los testigos, esto es, de que pueden ser substituidos en cualquier tiempo - por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, ya sea por ausencia del testigo antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de - dejar de ser testigo, en ésta circunstancia de la substi

(33) Derecho Fiscal Mexicano. Idem. Pag. 229.

tución, es de mencionarse también que tal situación se debe asentar en las actas, porque aunque el mismo ordenamiento señala que la substitución de los testigos no invalida los resultados de la visita, si la invalidaría el hecho de no asentar tal circunstancia en las respectivas actas, significando con ello, en caso de suceder tal aspecto, dejar al contribuyente visitado, en estado de indefensión ante los actos de la Autoridad, toda vez que se viciaría el procedimiento que se asienta en tal hecho.

2.6. APORTACION DE DATOS DE TERCEROS.

Este tema por demás de gran significancia, encierra un sinnúmero de circunstancias tales que, llevaría a un estudio más extenso y minucioso, situación que no vendría al caso concreto que se pretende, pero si se analizarán de una forma medular, los aspectos peculiares más importantes que representa la figura jurídica de la aportación de datos de terceros, ésto por el motivo de considerarla como una parte integral de toda auditoría que practica la Secretaría de Hacienda, además que por medio de ésta, se comprueba la veracidad de los informes o datos proporcionados por los contribuyentes que se encuentran sujetos a una visita domiciliaria, a través de un tercero.

Primeramente, y dando una definición muy concisa a la aportación de datos de terceros, diré que: Es la manera por medio de la cual, las Autoridades Hacendarias se hacen de información básica y de índole contable, a través de un tercer contribuyente, siempre y cuando éste, tenga relaciones comerciales con el que está siendo auditado y así, de ésta información, documentación, etc, que se reca

be, la autoridad correspondiente pueda comprobar o completar los datos contables proporcionados por el contribuyente visitado y así pueda emitir sus observaciones lo más apegado a la situación contable y económica del contribuyente.

Como adición a lo anterior, y para una mejor comprensión convendría señalar unas interrogantes que vienen al caso para demostrar la importancia de los datos o informes -- que proporcionen los terceros :

¿ Que pasaría cuando la Autoridad Fiscalizadora, por medio de una visita domiciliaria a un contribuyente, se encuentra con que dicho sujeto visitado, no tiene la contabilidad en la forma que la ley lo exige, o simplemente no la lleva, tanto así que no tenga ningún tipo de documentación que ayude a conocer sobre los ingresos económicos que haya percibido el contribuyente ?

Ante tales situaciones cabría preguntarse: ¿ Entonces -- que revisaría la Autoridad !

Cuestión un tanto cuanto exagerada, pero interesante para plantearse y comprender mejor la importancia de la aportación de datos de terceros.

El Código Fiscal de la Federación es claro al respecto , toda vez que especifica en forma detenida, el procedimiento a seguir por parte de la Secretaría de Hacienda , cuando se presentan circunstancias como las antes expuestas.

Primeramente transcribiré el artículo 42 del citado Código, para tratar de seguir una secuela procedimental a -- partir de las facultades que se otorgan a dicha Secretaria-

ría para solicitar informes a terceras personas :

* ARTICULO 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para :

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Claramente se denota la facultad de dicha Secretaría, para requerir en un momento dado a los terceros que tengan relaciones con el contribuyente visitado, todo tipo de datos o informes, para los efectos de comprobar sus obligaciones fiscales.

* ARTICULO 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, -- tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas-

se encuentren.

- II.- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
- III.- Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quién se dirigió la solicitud o por su representante."

Según se pudo observar, se establecen los requisitos de los que podríamos llamar citatorios, ya que la solicitud de informes, etc, es para el efecto de que se proporcionen fuera de una visita domiciliaria, siendo éste, el -- procedimiento básico, para que una autoridad fiscal pueda solicitar informes a un tercero.

" ARTICULO 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando :

- II.- No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III.- Se dé alguna de las siguientes irregularidades :
 - a).- Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteraciones del costo, por -- más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b).- Registro de compras, gastos o servicios no -- realizados o no recibidos.
 - c).- Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de-

los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

En concordancia con el citado ordenamiento y lo anteriormente expuesto, podríamos dar por contestada la interrogante formulada al principio de éste tema, toda vez que como lo señala éste artículo, se determinarán presuntivamente las utilidades fiscales de los contribuyentes cuando se presenten entre otras causas: la no presentación de los libros contables o la omisión de los registros también contables, causas suficientes para poder presumir un ingreso económico por los actos o actividades que realizan los contribuyentes y por los que deban pagar contribuciones.

Por lo tanto, cuando los visitadores se percatan de algunas de las irregularidades señaladas, proceden a hacer una determinación presuntiva por medio de sus observaciones en el transcurso de la visita, de las utilidades fiscales de los contribuyentes, ya sea por los pocos datos que proporcionen éstos o por los informes que aporten los terceros, cuando se acude a ellos.

Al respecto de ésta susodicha determinación de ingresos estimados, cabe citar la opinión del Lic. Sergio Fco. de la Garza, en la que menciona de una manera clara, lo relativo a la determinación de créditos fiscales con base presuntiva o estimativa :

"...éste sistema es excepcional y que, por tanto, el sujeto pasivo debe presentar su declaración con los datos que conduzcan a una determinación veraz, y la autoridad administrativa, al revisar la declaración, está obligada también a obtener del propio contribuyente, de terceros,

o de su propia actividad investigadora, los datos que -- permitan una adecuación real entre el presupuesto del -- tributo y la determinación que realiza en vía de rectificación.-

Sin embargo, existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre la base cierta porque el contribuyente no declare, o porque no pueda -- proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, o sintética, o - estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones. Para Mensel la determinación estimativa es la ultima ratio fisci. " (34)

Asimismo, el citado autor transcribe una definición del Sr. Jarach Dino al respecto, que dice que solo cuando no sea posible hacer la determinación sobre base cierta, -- " puede acudirse a la determinación presuntiva, llamada también estimación de oficio, porque el término "estimación " significa no simplemente la actividad de valorar, sino valorar con criterio presuntivo, que es equivalente. " (35)

Se puede observar de la definición del Lic. Sergio Fco. de la Garza, a que hace referencia más bien, a lo que es la revisión de declaraciones de impuestos que presentan los contribuyentes, esto, en el supuesto caso de que el sujeto revisado no pueda proporcionar los datos que apo-

(34) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 692.

(35) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 695.

yen lo asentado por ellos en su declaración, a la autoridad revisora que se los requiera, motivando con ello que se le haga una determinación presuntiva de sus ingresos. También así, la definición del autor Jarach Dino, se puede sintetizar de una manera muy simple, aduciendo que cuando no sea posible determinar sobre base cierta, ya sea por libros, facturas, registros, etc, entonces se podrá determinar en forma deductiva o estimativa.

Prosiguiendo con las transcripciones de los artículos -- del Código Fiscal, relativos al caso, creo conveniente -- mencionar el artículo 56, el cual señala los diversos -- procedimientos que sirven para calcular presuntivamente los ingresos brutos del contribuyente, sujeto a revisión:

■ ARTICULO 56. - Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes y el valor de los actos y actividades sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos :

III.- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

Con éste artículo se aprecia más claramente la relación que existe, entre la aportación de datos de terceros y la determinación presuntiva, siendo que para que pueda -- presumirse un ingreso económico en una auditoría, y por causas ya explicadas, los datos de terceros ayudan a reconstruir la situación contable de los contribuyentes, ya sea por medio de informes o datos, mismos que auxilia

rán a la autoridad fiscal, para la presunción de ingresos que no se le pudo determinar al contribuyente revisado o visitado, resultando como consecuencia que tal procedimiento es muy eficaz y socorrido.

En suma, considero conveniente señalar algunos puntos de vista de autores y fallos relativos a la determinación presuntiva. Primeramente, mencionaré a Gazzo F., citado por el Lic. Sergio Fco. de la Garza en su obra, quien menciona un aspecto sobre la procedencia de tal determinación, en el sentido de que :

" En la determinación estimativa, la autoridad tributaria debe como primer cosa, probar la existencia del hecho generador ". (36)

Ante tal caso, el hecho generador sería, la falta de documentación de tipo contable, para que de ésta manera, - la autoridad fiscal pueda proceder a determinar presuntivamente ingresos.

Asimismo, señala el Lic. Sergio Fco. de la Garza sobre un fallo sostenido por el Tribunal Fiscal de la Federación en 1937, que: "... la facultad para determinar estimativamente " no es arbitraria ni puede ejercitarse en contradicción con los hechos, porque una facultad conferida por la ley lo es solo para que la autoridad proceda equitativamente ".- y que la facultad " no se traduce en que puedan obrar arbitrariamente sin hechos que motiven lógicamente y jurídicamente sus acuerdos ". (37)

(36) Cita de la obra Derecho Financiero Mexicano. Idem.- Pag. 694.

(37) Cita de la obra Der. Fin. Mex. Idem. Pag. 694.

De ahí que la facultad conferida para determinar presuntivamente, debe ser equitativa a la forma de proceder de la autoridad, y ejercer ésta, sobre bases ciertas y no arbitrariamente.

En otra tesis, como la que sostiene el maestro Sergio Foo de la Garza en su obra, señala que las determinaciones - estimativas; "...no determinan los ingresos realmente obtenidos, sino los que presuntivamente se considera que pudo obtener el causante, dados los signos exteriores de su negocio, los informes que se obtengan y datos similares, por lo que sólo puede objetarse de dos maneras: o--negando que se estuviera en el caso de que la autoridad pudiera hacer legalmente una calificación de ésa índole, o combatiéndola en sus reglamentos propios; ésto es, demostrando que los signos exteriores del causante no son aquellos que permitan lógicamente inferir la obtención-- de los ingresos señalados, y sin que puedan tomarse en cuenta los datos de su contabilidad obtenidos. " (38)

Esta tesis, maneja un aspecto interesante, que es, el de la objeción de los contribuyentes, en cuanto a los informes de terceros o datos obtenidos por la autoridad, siendo que como ahí se menciona, no se determinan los ingresos realmente obtenidos, trayendo como consecuencia, la inconformidad o que se objetan los ingresos que se están determinando, por considerarlos el contribuyente que no se apegan a la realidad, haciéndolo ya sea negando dichos informes, porque se considera, e interpretando así dicha tesis, que la autoridad no tuviera facultades para

(38) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 695.

determinar presuntivamente, o también combatiendo la presunción con elementos propios.

Por último transcribiré una importante jurisprudencia -- del Tribunal Fiscal de la Federación, relacionada a la figura jurídica que ya no se encuentra contemplada en el Código Fiscal vigente, substituyéndola en lo que ahora se llama la aportación de datos de terceros, viendo que lo que cambia básicamente es su nombre, toda vez que se persigue la misma finalidad de determinar ingresos, dicha tesis dice :

" COMPULSAS A TERCEROS.- VALOR PROBATORIO DE LOS DATOS OBTENIDOS POR MEDIO DE ELLAS.- De acuerdo con lo dispuesto por la fracción III del artículo 83 del Código Fiscal así como por el primer párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales -- tienen la facultad de solicitar a terceros que hayan tenido relación de negocios con un causante, datos sobre éste, con el objeto de establecer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar la existencia de créditos, dar las bases para su liquidación o fijarlos en cantidad líquida. Luego, las auditorías que con ese propósito lleven a cabo las autoridades, constituyen un procedimiento normal para lograrlo, así como la solicitud de informes a proveedores y clientes , ya que en la mayoría de los casos la única forma como el auditor puede darse cuenta de que el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas, es a través de auditorías y compulsas a terceros, pues de no ser así, la auditoría se constribería a verificar la exactitud de las sumas y restas en aquellas operaciones-

que el comerciante o industrial hubiere tenido a bien a -
sentar en su contabilidad. Ahora bien, el valor probato -
rio de los datos obtenidos por medio de éste procedimien -
to de investigación indirecta, debe establecerse de acuer -
do con las circunstancias del caso y no debe negárseles -
en forma absoluta valor probatorio alguno, o dárseles en -
forma plena, pues ello constituiría conclusiones no con -
formes con la regulación, que el Código Fiscal hace en ma -
teria de valor probatorio de los datos obtenidos por la -
autoridad en un procedimiento de investigación. El valor -
probatorio de los datos obtenidos por medio de compulsas -
a terceros deberá establecerse tomando en cuenta los si -
guientes elementos: a).- Si la autoridad no corre trasla -
do al particular afectado de los datos obtenidos por la -
investigación indirecta con terceros o si solo le da ele -
mentos generales no pormenorizados, la objeción del parti -
cular de tales datos traslada la carga de la prueba a la
autoridad. b).- Si la autoridad sí corrió traslado al a -
fectado, en forma pormenorizada de los datos obtenidos de
la investigación con terceros, la carga de la prueba para
desvirtuarlos corre a cargo del particular y si éste tie -
ne oportunidad de hacerlo en una instancia ya no podrá -
hacerlo en el posterior, aunque lógicamente sí se podrá
discutir el valor que se haya otorgado por la autoridad -
administrativa a los elementos que haya presentado con --
ése propósito. c).- Con el objeto de desvirtuar los datos
provenientes de los terceros, el afectado podrá valerse -
de todos los medios de prueba previstos en el Código Fis -
cal de Procedimientos Civiles.

dimientos civiles. d).- El juzgador deberá apreciar conforme a su prudente arbitrio las pruebas ofrecidas por - el afectado y los datos que pretenda desvirtuar, tomando en cuenta entre otros elementos: el tipo de dato que se trata y la posibilidad real de desvirtuarlo; el beneficio o el perjuicio que puede sobrevenir para el tercero que aporta el dato; la forma como el causante investigado ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, de terminadas por otros medios distintos a las compulsas; la manera como lleva los libros de contabilidad, si los exhibió o si no lleva doble juego. " (39)

Quise exponer la presente jurisprudencia, como una forma de conclusión de este tema, ya que, como se pudo advertir básicamente se hace una explicación amplia y clara, de lo que antes se llamaba, compulsas a terceros, y ahora conocida como aportación de datos de terceros. Toda vez que adecuándolo a lo que señala el Código Fiscal en vigor, correctamente la circunstancia de que las autoridades fiscales ejercen sus facultades de revisión, al solicitarle informes a terceros, constituyendo con esto, un procedimiento normal a lo que señala el presente ordenamiento, y también así como se menciona, que la única forma como el auditor puede darse cuenta, de que lo contabilizado, esté correcto, es a través de la información de terceros, esto cuando proceda, siendo que de esta manera se tiene la certeza de que se han cumplido las obligaciones fiscales y viceversa, y no basándose simplemente en verificar operaciones aritméticas, tal como se citó.

(39) Jurisprudencia No. 64 Sustentada por el Tribunal --
Fiscal de la Federación, Revisiones 800/78, 185/75 -
y 576/77.

En la parte que señala lo relativo al valor probatorio - de los informes proporcionados por terceros, también considera acertadamente, que para que tengan valor absoluto las actas que contienen dichos informes, a través de este medio de investigación indirecta, es necesario tener en consideración varios requisitos que señala el Código-fiscal, para que procedan conforme a derecho, y que considero no necesario mencionar.

Resumiendo en pocas palabras todo lo antes expuesto, diré que, la aportación de datos de terceros, por medio de una visita domiciliaria, es cuando la Autoridad Hacendaria, solicita informes a terceras personas con determinadas relaciones de comercio con el sujeto auditado, para que así, con la documentación que tiene en su poder el tercero, relacionada a la actividad del contribuyente visitado, la Autoridad pueda estar más cerca de la realidad que guarda el estado contable del visitado, y poder así, en su caso determinar presuntivamente un ingreso -- percibido en el ejercicio fiscal revisado, y fincar créditos fiscales más acordes al contribuyente.

2.7. CIERRE DEL ACTA Y TERMINO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Una vez que la Autoridad Fiscal ha cumplido con las formalidades que marca el Código Fiscal, durante el desarrollo de una visita, y después de realizada la auditoría, además de haber levantado todas las actas parciales o -- complementarias pertinentes, para comprobar el debido -- cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente visitado, procede a acudir de nueva cuenta con dicho contribuyente en fecha próxima, para dar por terminada

da la visita, iniciándola por levantar un acta, llamada-final.

En las actas finales se asientan: a) lugar donde se efectúa la visita; b) fecha y hora en que los visitadores se constituyen en el domicilio del contribuyente y los portadores de sus identificaciones; c) personalidad del contribuyente (identificación), o de su representante legal también así deben asentarse en forma circunstancial, los hechos u omisiones observados como resultado de la auditoría practicada, o sea, una pequeña conclusión de todo lo actuado, y además asentar los números de actas por --cialmente levantadas, con sus respectivos números de folio, concluyendo ésta con el hecho de asentar que se da por cerrada el acta, anotando el día y la hora en que se da por concluida la visita.

El fundamento legal para el cierre del acta final, lo encontramos en el artículo 46 fracción VI, que dice:

* ARTICULO 46. - La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quién estuviere presente en el lugar visitado; en ése momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quién se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quién se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el -

acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona - con quién se entendi6 la diligencia se nieguen a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la -- propia acta sin que esto afecte la validez y valor proba torio de la misma. *

Como se pudo observar, las mismas formalidades que se -- han señalado para el levantamiento de un acta parcial o complementaria, son básicamente las mismas que se citan- en el anterior ordenamiento, desprendiéndose entre los - puntos más importantes; el de proceder a levantar el ac- ta final, en el domicilio fiscal del contribuyente que - se visita, dejar citatorio en caso de que no se encuen - tre el contribuyente o el representante legal, la asis - tencia de testigos y la firma correspondiente de los que intervinieron en la visita.

El Lic. Raúl Rodríguez Lobato, menciona de una manera -- concisa, el acto que significa el levantamiento del acta final, como sigue:

* El resultado de la visita se hará constar en un acta - que al efecto se debe levantar, en la cual, en forma cir- cunstanciada, se expresarán los hechos u omisiones obser- vados, y concluida la visita, se cerrará el acta, y el vi- sitado o la persona con la que se entienda la diligencia los testigos y cualquiera de los visitantes deberán fir- mar el acta de la cual un ejemplar deberá entregarse al- visitado o a la persona con quién se entienda la diligen- cia.-

Durante la práctica de la visita o una vez concluida ésta, se podrán levantar actas parciales o complementarias a fin de hacer constar hechos concretos de relevancia pa

re precisar la situación del sujeto pasivo visitado" (40)

Cabe mencionar respecto a éste criterio, y sin necesidad de un análisis pormenorizado, que se coincide en hacer - sobresaltar el hecho de que, en el levantamiento del acta final, se tiene que hacer constar todos los hechos o circunstancias que se presenten, debiendo cumplirse con todos los requisitos, que marca tanto la Constitución Política, como el mencionado ordenamiento del Código Fiscal.

Con la misma idea, y haciendo resaltar los puntos comentados, el Lic. Mayolo Sánchez Hernández, señala que:

" Al concluir la visita, se levantará acta circunstanciada. De ésa exigencia, que se encuentra contenida en la - fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que los visitadores harán constar - detalladamente en el acta que levanten, los hechos u omisiones observados y demás elementos necesarios para constatar si el visitado ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales. " (41)

Únicamente sería oportuno aclarar respecto a ésta opinión, que aunque resulte cierto que el artículo 46 fracción I del Código Fiscal, señala las reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias, y el de consignarse los hechos en forma circunstanciada en un acta, también-

(40) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 191.

(41) Opúsculo Sobre Derecho Fiscal. Idem. Pag. 276.

lo es que tal artículo, en su fracción VI, especifica concretamente la etapa del cierre del acta final, lo que es lo mismo, el término de la visita.

Por otra parte, y a propósito del artículo 46 fracción I del Código Fiscal, en su parte última, es de comentar, - que las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal. Toda vez que aunque se expresen éstas en el acta final en forma circunstanciada a manera de -- conclusión, y se le dé copia de ésta al contribuyente visitado, para que tenga constancia de que la visita ha -- concluido, no por éstos hechos, tales opiniones van a -- constituir una resolución fiscal, esto en base al artículo antes mencionado.

En adición a lo anterior, transcribiré una resolución -- del Tribunal Fiscal de la Federación, que dice así:

" Opiniones de visitadores, no constituyen resoluciones fiscales. No pueden ser impugnables.- Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efectos de resolución fiscal de acuerdo con la fracción V del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación. En éstas condiciones si los particulares interponen recursos administrativos respecto de dichas actas, resulta que los mismos son improcedentes por carecer de base legal, al no constituir una resolución fiscal que pueda ser impugnable. " (42)

(42) Juicio de Nulidad No. 1701/71.- Resolución del 20 - de agosto de 1971.- 1a. Sala. Raúl Bischof Cortés.

Misma que se adecúa al artículo antes mencionado del Código Fiscal de la Federación en vigor, y que reafirma lo anteriormente expuesto, con la única salvedad que, aquí se menciona lo relativo a la interposición del Recurso Administrativo, que procede contra resoluciones definitivas, y no de las opiniones de los visitadores en las actas de visita.

Para una mayor ejemplificación del presente tema, en lo relativo a lo que es un acta final, y sus aspectos más importantes, se anexa la primera, segunda y la hoja relativa a la consignación del hecho de dar por cerrada el acta, de una visita final elaborada, para que así se pueda apreciar lo más significativo de los requisitos y formalidades de que están revestidas dichas actas.

Nombre TROQUELADOS Y DERIVADOS, S.A.
 Giro FABRICACION, COMPRA VENTA, REPARACION DE MAQUINARIA
 Y ESTRUCTURAS EN GENERAL.
 Ubicación L. La Flor No. 12B. Miraflores Acuña
Puerto Madero, Chiapas Mexico
R.F.C.-TRD- 650616 No. 349827141

Oficio Núm. 3875/89
 Expediente 4521/769
 Orden de visita Núm. P.U.-325/80
 Acta de visita Núm. _____
 Clase ACTA FINAL

~~EXAMEN~~ VISITADORES. LOS QUE S
 CITAN.

Infracciones En el municipio de Puerto Madero Estado de Chiapas siendo las 11:00 horas del día 18 de septiembre de 1985 los CC. C.P.--- Javier Perez Cuellar, Cesar Escalante PeñaLoza--- visitantes adscritos a la Administración Fiscal Regional del Noreste dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se constituyeron en el domicilio del contribuyente Troquelados y Derivados, S.A. sito en la calle de La Flor numero 10 y 12 B, del Fraccionamiento Miraflores Acuña de este municipio, con el objeto de levantar la presente acta, en la que se hacen constar en forma circunstancial los hechos u omisiones observados como resultado de la visita domiciliar de auditoria que le ha estado siendo practicada por el periodo comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de _____, en cumplimiento de la orden de visita domiciliar No. P.U.-325/80 contenida en el oficio No. 3875/89----- expediente No. 45/21/769 de fecha 1° de febrero de 1985, girada por el C. Administrador fiscal Regional del Noreste, la cual fué recibida el 15 de febrero de 1985 por el C. Valentin Jose. Gonzalez Piña en su caracter de Gerente General y Representante Legal de la empresa visitada, según consta la firma de este en copia autografa al carbon de dicha orden, a si mismo se hace constar que con esta misma fecha, le fue entregado y firmo de recibido el Contador antes mencionado, el Oficio de Traslado del Escrito de Objeciones, numero 102-b-11-28-11-204-36/9 de fecha 24 de agosto de 1985, iniciandose la visita con fecha 05 de marzo de 1985 habiendose identificado al personal actuante ante el Representante Legal de la empresa visitada con sus credenciales oficiales expedidas por el Director de Personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hecho que se hizo constar en el acta paracial No. 1 levantada a folios numerados ~~XXXXX~~ 245391/408 de fecha 05 de marzo de 1985.

PERSONALIDAD.- La diligencia se entendió con el C.C.P. Valentin Gonzalez Piña en su caracter de Gerente General y Representante Legal de la empresa visitada, facultado para ejercer actos de administración, lo que acredito con Testimonio de la Escritura Pública numero 679 de fecha 17 de abril de 1975, pasada ante la Fe del Notario Público numero 32 del Distrito de Puerto Madero, Chiapas, Licenciado Jeronimo Chavez L., dicha persona se identifico con el pasaporte No. 18432 de fecha 09 de septiembre de 1980 expedido por la Secretaría de Relaciones Exteriores de los Estados Unidos Mexicanos y comprobo estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes con cedula personal No. GOFV-4501, despues de manifestar BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, que su cargo no le ha sido revocado a la firma de la presente acta, la referida persona señalo como testigos de asistencia a los CC. C.P. Manuel Calleja Rio y Francisco Lechuga Ramirez, ambos mayores de edad y de nacionalidad mexicana y con domicilio en: Avenida Revolución No. 318 colonia Bosques en el D. F. y calle de Victoria No. 86932 Col. Santa Monica----- Estado de México, y comprobaron estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes con cedulas personales numeros: CARN-50221 y LERF-380825 y se identificaron con licencias de automovilistas numeros: 475894 y 289547 de fechas 31 de mayo de 1979 y 14 de diciembre de 1978 expedidas por la Dirección Federal de Policia y Transito del Distrito Federal, respectivamente, nombramientos realizados toda vez que oportunamente el personal actuante lo requirio para que los nombrara, apercibido previamente que en caso de no hacerlo, ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ lo haria ante su negativa el personal actuante.

PASA AL FOLIO NO. 349827142

Nombre TROQUELADOS Y DERIVADOS. S.A.

Giro

Oficio Núm.

Expediente

Ubicación VIENE DEL FOLIO No. 349827141

Orden de visita Núm.

Acta de visita Núm.

Nº 349827142

Clase ACTA FINAL

Inspector

Introducciones GENERALIDADES.

VISITAS QUE SE LE HAN PRACTICADO.- Se conoció que el empresa visitada le fue efectuada una auditoria por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el periodo del 1º de enero de 1976 al 30 de septiembre de 1977 de acuerdo con la orden No. P.0223 de fecha 30 de octubre de 1978, habiendose levantado acta final a folios

No. P.0223 de fecha 30 de octubre de 1978, habiendose levantado acta final a folios

439837/375 y 439563/470 de fecha 12 de febrero de 197A

CONSTITUCION DE LA ~~XXXXXXXXXX~~ SOCIEDAD.- Segun la Escritura Publica No. 32907 de fecha 22 de Febrero del 1965 pasada ante la Fe del Notario Público No. 92 del D. F. Licenciado Juan Arnulfo J., misma que no se llevo a inscribir en el Registro Público de la Propiedad, los señores: Valentin Gonzalez Piña, Manuel Calleja Rio, Francisco Lechuga Ramirez, Jose Luis Vasquez Puga, Garciasio Islas Perez ~~XXXXXXXXXX~~ Miranda constituyeron la sociedad Troquelados ~~XXXXXXXXXX~~ y Derivados S.A.

MODIFICACIONES EN LA ESCRITURA CONSTITUTIVA.

1.- Con Escritura Publica No. 1298 de fecha 12 de septiembre de 1961, pasada ante la Fe del Notario Público No. 92 del D. F., Licenciado Juan Arnulfo J. se efectuaron los siguientes cambios:

a) DE DENOMINACION SOCIAL.- De: Troquelados y partes Derivadas S. A., a Troquelados y Derivados S. A.

b) DE AUMENTO DE CAPITAL.- De: \$100,000.00, a: \$500,000.00.

c) DE CAMBIO DE DOMICILIO.- De: José Miranda Flores No. 89 en el D. F., a: El Municipio de San Puerto Naderp Estado de Chiapas

Esta escritura fue inscrita bajo la partida No. 6B, volumen 46 en el libro de Comercio del Registro Público de Tuxtla Gutiérrez, de Chiapas.

2.- Con acta No. 1758 de fecha 28 de marzo de 1964 otorgada ante el licenciado Daniel Martinez Notario No. 41 del D. F., cuyo testimonio se quedo pendiente de registrar, se aumento el capital social de \$500,000.00 a \$1,000,000.00.

3.- Con escritura publica No. 86 de fecha 15 de marzo de 1966, pasada ante la fe del Notario Público No. 54 de la Ciudad de Toluca, Estado de México, Licenciado Ramirez Palmar L., se aumento el capital social de \$1,000,000.00 a \$2,000,000.00, inscrita bajo la partida No. 49 volumen 98 avo. del libro de Comercio del Registro Público de la propiedad de Toluca Mex ~~XXXXXXXXXX~~ Estado de México.

4.- Con escritura publica No. 45559 de fecha 22 de ~~XXXX~~ octubre de 1966 pasada ante la Fe del Notario Público No. 135 del D. F., Licenciado Javier Lopez H., se aumento el Capital Social, de \$2,000,000.00 a \$7,000,000.00, inscrito bajo la partida No. 765 volumen 6º ~~XX~~ libro tercero, segundo auxiliar del Registro Público de Ecatepec, Estado de México.

REGIMEN FISCAL.- El contribuyente visitado esta afecto al pago de los siguientes Impuestos Federales: Impuesto al Valor Agregado; Impuesto Sobre la Renta.- de las Sociedades ~~XXXX~~ Mercantiles; Impuesto Sobre las Erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patron, y es retenedor del Impuesto sobre la Renta de las personas fisicas: a).- De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y b).- de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles, e impuestos sobre la importación y exportación.

-PASA AL FOLIO No. 349827143-

Nombre
Giro
Ubicación

S. A.

VIENE DEL FOLIO No.

No.

Oficio Núm.
Expediente
Orden de visita Núm.
Acte de visita Núm.
Clase ACTA FINAL
Inspector

Infracciones nales y su declaración ~~XXXXX~~ anual ante ~~la~~ OFICINA FEDERAL de
Hacienda No. de como de con fecha 14
de septiembre de con los siguientes datos principales: -
Total de Sueldos y Salarios pagados- \$,627,164.00
1% Para la enseñanza - - - - - ,272.00
COMO RETENEDOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-DE LAS PERSONAS FISI-

CAS-DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSO-
NAL SUBORDINADO

PERIODO SUJETO A REVISION Y REVISADO.- Del 1° de enero al 31 de diciembre de . -
De la revision efectuada, se conocio que la empresa visitada presento sus pagos provi-
sionales y su declaración anual ante la oficina Federal de Hacienda No. -
de , con fecha de septiembre de , con los siguientes datos -

principales:
Total de Sueldos y Salarios Pagados- - - - - \$,627,164.00
Impuesto pagado - - - - - ,226,559.00

COMPLEMENTARIAS.- Forma parte integrante de la presente acta, el acta parcial No. 1
levantada a folios / de fecha de febrero de 19 , de la cual se entrego
copia autografa legible a la persona con quien se entendo la visita. - - - - -
LECTURA DEL ACTA.- Leida que fue la presente acta y explicado su contenido y alcance-
se hizo saber al C. Gerente General y Representan-

te legal de la empresa visitada, que en caso de existir ~~XXXXXXXXX~~ inconformidad de su
parte, debera expresar esta mediante escrito ante la Técnica-
de la Administración Fiscal Regional ubicada en la aveni
No. ~~XXXXXXXXXX~~ Colonia en Estado de
, dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público exponiendo las razones -
de su inconformidad en forma circunstanciada y exhibiendo las pruebas documentales perti-
nentes que deberá rendir simultaneamente a su inconformidad dentro de los 45 días si-
guientes a la presentación de la misma, haciendole saber que en caso de no ofrecer di-
chas pruebas dentro del plazo establecido, perdere el derecho de hacerlo posteriormente
y se le dara por conforme con los hechos asentados en esta acta.

CIERRE DEL ACTA.- No habiendo nada mas que hacer constar, se dio por terminada la di-
ligencia siendo las 16.30 horas del día de su fecha, levantandose en original y 6 co-
pias, de las que se entrega una copia legible a la persona con quien se entendo la vi-
sita, despues de firmar todos los que ~~XXXXXXXXXX~~ intervinieron al final de esta acta-
y al margen de todos y cada uno de sus folios.- CONSTE.-
FE DE ERRATAS.- Todo lo testado en la presente acta, no vale. - - - - -

~~XXXXXX~~ ~~XXXXXXXX~~ ~~XXXXXXXX~~
FOLIO- - - - - NO VALE - - - - - VALE
Angulo supe
rior derecho- /1-4173- - - - - 4173-
8 - - - - - circunstancial - - - - - circunstanciada-
14 - - - - - Administrdor fiscal- - - - - Administrador Fiscal -
15 - - - - - recibvida - - - - - recibida
31 - - - - - No. - - - - - No. H
36 - - - - - Almacio - - - - - Almacio
37 - - - - - domicilio en: - - - - - domicilios en:
- - - - - PASA AL FOLIO No.

CAPITULO TERCERO

EL ESCRITO DE INCONFORMIDAD COMO UNA INSTANCIA - NO CONTENCIOSA

- 3.1.- El Escrito de Inconformidad y la Garantía de Audiencia.
- 3.2.- Los efectos de su interposición.
- 3.3.- Los medios probatorios del contribuyente y plazo para interponerlos.
- 3.4.- Breves aspectos sobre los vicios a las formalidades de procedimiento.

3.1. EL ESCRITO DE INCONFORMIDAD Y LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Antes de entrar de lleno al análisis de ésta instancia procesal, considero oportuna citar brevemente un pequeño antecedente sobre los medios de defensa ante la Hacienda Pública, en la época de la Nueva España, el cual lo tenemos en la siguiente glosa del Lic. Gregorio Sánchez León:

" Los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas, propiciaban que éstos elevaran -- quejas a las autoridades de la Colonia, con el propósito que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio.

En la época colonial, desde Cortés hasta la venida de - Fray Juan de Zumárraga a México, nos dice José Miranda

" Las quejas de los indígenas son más que nada apelaciones a la equidad de los gobernantes, porque falta el - derecho positivo - los preceptos legales - en que apoyarlos.

Al ocurrir la venida de Zumárraga, ya había además de una flamante legislación protectora de los indios, las ordenanzas de Toledo de 1528 .-

Los indios como los demás súbditos, acudían a las autoridades bien por la vía gubernativa o bien por la judi-

cial a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del tributo, el punto de partida de la protección, ya que sin ella, quedaba -- abandonado a las exigencias del encomendero o del corregidor.

Las quejas de los indios, en cualquiera de las dos vías señaladas, tenían la tramitación correspondiente, -- siendo resueltas mediante fallo o resolución fundados -- en las disposiciones legales vigentes.-

A veces la queja es presentada por los indios interesados ante la audiencia, y entonces sigue la vía judicial, tramitándose como asunto relacionado con las tasaciones, y cerrándose el procedimiento por lo tanto, -- con un fallo de "áquel organismo ". (43)

Según observámos, en esa época de la historia, dada la influencia Española, existía un determinado tipo de -- procedimiento, en que los indígenas podían apelar o -- impugnar los actos de autoridades que hayan abusado de sus funciones, esto con respecto a la imposición de los tributos, que aunque no era muy eficaz tal procedi --- miento en - - - - -

(43) Gregorio Sánchez León. Derecho Fiscal. Edit. Cárdenas. 6a. Edic. 1983, Mex. Pags. 19 y 20.

el sentido de acudir ante las autoridades de la Colonia, para ser oído y pedir justicia, dada la situación socio-política que vivía la Nueva España en esos años, sí significaba de todas maneras, los primeros indicios de un sistema judicial, en la que posteriormente los indígenas o cualquier otra persona que contribuía en el pago de -- sus tributos, y que hubieran sido objeto de perjuicios -- por algún acto de autoridad, tenía la posibilidad de acudir, a la queja, resolviéndole ésta a través de un fallo o resolución. En la que después de una larga y completa-evolución jurídica y política, en la historia de México, a lo largo de los años, se llega en la actualidad a una organización institucional superior siempre en constante evolución, por las múltiples reformas que van sufriendo-las leyes, caracterizando tal hecho y primordialmente, en lo que es ahora nuestra Constitución Política Mexicana , representando las bases jurídicas de nuestras Garantías-e Instituciones de Gobierno.

De ésta forma se integra un sistema Constitucional que -- básicamente tiene como finalidades por una parte, que el Estado, frente a las inconformidades que se le planteen, demostrar la procedencia de sus actos, para precisar que ha actuado conforme a la ley y de acuerdo al interés general, y por otra parte, para que los particulares cuenten con medios de defensa legales, que les permitan librar-se de las consecuencias de los actos indebidos de -- los funcionarios, que al actuar así, en nombre de las diferentes entidades del gobierno, violan sus derechos públicos subjetivos, elevados a la categoría de Garantías-de Seguridad Jurídica, en la que de tales actos de auto-

ridad, y como lo expresa el Lic. Andrés Serra Rojas, que:

" El Estado moderno se autolimita y la acción administrativa debe desarrollarse en un círculo de obligaciones gubernamentales, que a su vez originan derechos para los particulares, entre los que destaca por su significación el mantenimiento del orden de legalidad.-

Las Garantías deben ser eficaces y contar con medios efectivos para obligar al funcionario a restablecer el derecho lesionado a un particular. " (44)

Desprendiéndose de esto, la limitante que tiene el Estado en sus actos que puedan significar molestia a los particulares, con respecto a los derechos que tienen éstos, y que cuentan con las garantías que les otorga la Constitución, en el sentido de establecer medios de defensa, en contra de todo acto indebido de Autoridad.

Tal Garantía de previa audiencia, que como opina el Dr. Eduardo Couture:

"...consiste en dar al demandado la posibilidad o eventualidad de la defensa.-

Nació, opina el mismo jurisconsulto, en 1215, cuando los barones ingleses se sublevaron contra el Rey Juan Sin tierra y obtuvieron de él la famosa Carta Magna, que en la parte relativa dice lo siguiente; " Nullus liber Capitur, vel imprisonetur aut desseiat, mittemus aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destrutur, nec super eum ibimus, nec super eum mittemus nisi per legales iudicium patrum suorum vel per legem terre.-

(44) Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Pag. 516.

No se arrestará ni aprisionará, ni se depojará de sus -- bienes, costumbres y libertades, ni se hará morir a ninguna persona, de cualquier manera que sea sino por el -- juicio de sus pares y según las leyes del país. " (45)

Apoyándome en esta justicia Realenga y conforme a los lineamientos que maneja actualmente nuestro sistema Constitucional, diré que, no basta que una autoridad tenga atribuciones para dictar alguna resolución, para que ésta se considere legal e imperiosamente obedecida, máxime -- cuando tal resolución es revocatoria de otra anterior otorgada en favor de algún individuo. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política, imponen a todas las autoridades del país la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales resoluciones, así como la obligación de que éstas al pronunciarse, se encuentren debidamente fundadas y motivadas y así preservar un estado de derecho.

Pudiendo deducir de lo anterior, que la Garantía de Audiencia, no es más que la capacidad del gobernado de intervenir en la creación del derecho objetivo, dada su implícita relación que tiene en el procedimiento que finalmente desembocará en la expedición de la norma jurídica, satisfaciéndola mediante el cumplimiento de los requisitos que marca la Constitución.

Relacionando lo antes expuesto, con el aspecto administrativo, o simplemente a los actos de Autoridad Administrativa, citaré brevemente un hecho jurídico constitutivo, vinculado con el acto de preservar el estado de derecho.

(45) Cita. Eduardo Pallares. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Edit. Porrúa. 16a. Edic. 1984. Mex. -- Pag. 388.

cho, antes citado y que el Lic. Andrés S. Rojas denomina "Justicia Administrativa", que es la que:

"...comprende el conjunto de principios y procedimientos que establecen recursos y garantías de que disponen los particulares para mantener sus derechos." (46)

Denotándose que en un Estado de Derecho, es necesario -- que exista una mayor supervisión jurídica en la actividad administrativa, con el objeto de que los actos de Autoridad, se apeguen al derecho y a lo que dispongan las leyes que los rigen, para que así los gobernados que resulten afectados por un acto de molestia por parte de alguna Autoridad, como consecuencia de una violación a las leyes en su perjuicio, éstos tengan los medios de impugnación que señalan las leyes respectivas, para poder así actuar en contra de tales actos.

Lo anterior, y como lo menciona el Lic. Sergio Fco. de la Garza en su obra,:

"...se puede lograr por medio de procedimientos de autotutela de la Administración Pública.....haciendo un examen de sus propios actos para dejarlos sin efectos, si no son legales ni oportunos." (47)

Deduciéndose que si los aplicamos en materia tributaria y al tema que nos ocupa, tales procedimientos relacionados con el Código Fiscal de la Federación, estaríamos en presencia de lo que es, el procedimiento Administrativo

(46) Derecho Administrativo. Idem. Pag. 517.

(47) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 757

vo de la visita domiciliaria que contempla al escrito de inconformidad, como una instancia aclaratoria, que aun - que no es propiamente un medio de defensa como los que - hay en el Código Fiscal, si se constituye dentro de un - procedimiento que vislumbra la auto-tutela de la Adminis- tración Pública, significando con esto una Garantía de - un buen régimen de Organización Administrativa, estando - a lo que dispone el artículo 14 Constitucional, y que di- ce entre otras cosas:

“ ARTICULO 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.-

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 estableci- dos, en el que se cumplan las formalidades esenciales - del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con - anterioridad al hecho. ”

La parte que nos puede interesar, en el renglón relativo a la obligación de cumplir por parte de las Autoridades, las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes, es en lo referente a que encuadran éstas con las formalidades que se siguen en todo procedimiento administrativo, caso contrario, al no cumplirse con tal- obligación , el presunto afectado tendría plena facultad de hacer valer sus derechos.

Un interesante concepto con el cual concuerdo, es el que señala en su obra el Lic. Manuel del Río González, con - respecto al procedimiento administrativo como una Garan- tía de Seguridad Jurídica, que dice:

" El Procedimiento Administrativo además de una escuela para la integración de actos administrativos, es fundamentalmente una Garantía Constitucional, que protege al particular en contra de abusos o desviaciones del poder, por parte de la Autoridad Administrativa, garantizando -- por igual, el interés General y el interés de los particulares; pero es conveniente destacar que cuando el artículo 14 Constitucional se refiere a que; " se cumplan -- las formalidades esenciales del procedimiento ", no requiere intervención expresa del Poder Judicial, sino dichas formalidades, pueden y deben cumplirse en el funcionamiento interno de cada uno de los tres Poderes que integran el Estado Mexicano. " (48)

De lo anterior cabe aclarar que, en cuanto al Poder Judicial, y el artículo 14 Constitucional antes mencionado, en lo que se refiere a las palabras "juicio", "Tribunales", se debe entender que un juicio, es en estricto sentido, aplicar el derecho en concreto en una controversia entre dos o más personas, en donde se valoran todos los elementos de criterio, también así, en una interpretación lógica en los Tribunales Administrativos, se presentan discusiones o controversias entre dos sujetos o más, en este caso, un particular contra una resolución de una determinada Autoridad, comprendiendo con esto, la voluntad del Constituyente, como una garantía creada a favor de los gobernados, y no como un rigorismo técnico que -- pudiera impedir, el funcionamiento de los Tribunales Administrativos.

(48) Compendio de Derecho Administrativo. Idem. Pag.104.

Una vez establecida la relación Garantía de Audiencia, - con el Procedimiento Administrativo, estudiaremos la significación del escrito de inconformidad como una Garantía de Audiencia.

El escrito de Inconformidad se reglamenta en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, que para una mejor apreciación, transcribo a continuación :

" Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos -- contenidos en las actas final y complementaria, mediante escrito que deberán presentar ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final; a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconformen.-

Los hechos respecto de los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no presente oportunamente las pruebas que los desvirtúen, se tendrán por aceptados. "

Como se pudo observar, el mencionado escrito forma parte de un procedimiento administrativo que aunque no propio, sí del que constituye al de la visita domiciliaria, en que la Administración Pública (Secretaría de Hacienda), es parte primordial en la aplicación de las leyes administrativas y tributarias, en el que los intereses que se ventilan en tal procedimiento, a partir de una visita domiciliaria, hasta el planteamiento de la inconformidad a las actas, por parte del contribuyente revisado, son del orden público, ya que, tanto afectan directamente al

Estado al no cumplirse con las obligaciones fiscales, -- principalmente por la baja en la recaudación, así como a los contribuyentes, que hayan sido afectados por un acto de autoridad, siendo que como se puede interpretar el Estado es juez y parte en el escrito de inconformidad, toda vez que como se dijo anteriormente, ésto se logra por -- medio de un procedimiento de auto-tutela de la administración pública, en la que ésta revisa sus propios actos. Situación que se presenta cuando el contribuyente se inconforma ante la misma autoridad que ordenó la visita o la revisión de sus estados financieros o contables, y además de observarle determinados hechos u omisiones, siendo que el ejercer tal prerrogativa que le señala el citado artículo 54 del Código Fiscal, es ejercer un derecho aclaratorio, a lo señalado en las actas de auditoría, para que por éste medio, se evite el contribuyente en lo -- más posible, mayores complicaciones.

La Garantía de Audiencia, que representa el escrito de -- inconformidad, cuya instancia aclaratoria, podría comprenderse en varias definiciones, como así, las limitaciones de toda actividad del Estado tendientes a causarles mismas molestias al contribuyente o particular, ya sea en sus propiedades, posesiones, derechos, etc, ésto por el simple hecho de darle oportunidad al particular -- de ser escuchado en juicio, haciendo acopio de todos los medios de prueba que estén a su alcance para poderse defender, en éste caso, la oportunidad de que el gobernado sea oído en el procedimiento administrativo es através -- de la inconformidad, aún antes de que le determinen créditos fiscales en calidad de resolución definitiva.

Debiendo así el Estado satisfacer tal exigencia Constitucional de audiencia del interesado afectado, apegándose ésta, a los requisitos a que se contrae dicha garantía, mediante la formalidad de procedimiento de las leyes aplicables, siendo que la legalidad de dicho procedimiento, da la pauta al principio de legalidad, que como lo define el Lic. Andrés Serra Rojas es:

"...la piedra angular del Estado de derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos. Toda actuación irregular de la Administración Pública, - que ocasione un particular a un particular un agravio debe ser corregida dentro del orden jurídico. Cualquier alteración indebida de alguno de los elementos del acto administrativo: competencia, forma, motivo, objeto o mérito, debe encontrar en la legislación administrativa medios eficaces para su restablecimiento."(49)

Comprendiéndose con esto, que las observaciones que hacen los visitadores en las actas de visita, pueden en un momento dado, constituir un acto de molestia al particular, en el que le vaya a representar un futuro perjuicio en su patrimonio o intereses, siendo que en el caso que le observen omisiones en su declaración de impuestos y --sienta que el resultado que arroja la auditoria, es muy diferente a lo observado por los auditores ya sea por -- que no le tomaron en consideración determinados documentos, o también, que tales observaciones no estén en proporción a la realidad económica del contribuyente, éste haga valer sus derechos antes de que tales omisiones se las liquiden y determinen en una resolución fiscal, pudiéndolo hacer, por medio de la interposición del multi-

(49) Derecho Administrativo. Idem. Pag. 490.

citado escrito de inconformidad, que marca el artículo-54 del Código Fiscal, para que através de ésta instan- cia aclaratoria, se dé oportunidad al contribuyente de ser oído antes de que emita su resolución.

Por último cabe hacer notar una circunstancia muy inte- resante, entre tantas que pueden dar lugar a dudas y de que se expresen interpretaciones diferentes a lo que -- aquí se pretende. Es la relacionada a que si el procedi- miento seguido para determinar diferencias de impuestos con base en las facultades de la Autoridad Hacendaria, -- que le otorga el artículo 42 del Código Fiscal, para re- visar declaraciones, viola en perjuicio del sujeto revi- sado en sus estados contables, la garantía de audiencia puesto que se podría pensar que tal autoridad no cumple tal garantía de previa audiencia establecida en el cita- do artículo 14 Constitucional, por el solo hecho que -- emita una resolución sin reunir tal requisito.

Primeramente cabe mencionar, que aunque el presente es- tudio versa sobre el análisis de la inconformidad a las actas de auditoría provenientes de una visita domicilia- ria creo oportuno comentar brevemente, que tal escrito- también procede contra las observaciones planteadas por los auditores, así como a la raíz de las revisiones de las declaraciones que se efectúan en las dependencias - de las Autoridades Hacendarias, ésto sin que se medie - una visita.

En la especie, es de mencionar que las Autoridades Fis- cales, tienen facultades y con apoyo en los artículos 42 ya citado, 48 y 51 del Código Fiscal primordialmen- te para revisar las declaraciones de los contribuyentes con el objeto de verificar los datos que en la misma- se señalan, así como comprobar el cumplimiento de -- las obligaciones establecidas por la ley - - -

de la materia, y demás disposiciones legales y reglamentarias aplicables al presente caso, lo anterior se debe a que la determinación y liquidación de créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, y ello resulta acertado, en razón de que son los contribuyentes y no el fisco, quienes normalmente tienen los datos indispensables para fijar la obligación tributaria en cantidad líquida y por lo tanto a ellos corresponde la obligación de determinación sin perjuicio de las facultades de la autoridad administrativa del impuesto, en la que si ésta encontrará inadecuadas apreciaciones de hecho en las declaraciones presentadas por el contribuyente le determinaría la omisión de impuestos respectivos por medio de una resolución, de ahí que no podría considerarse que se viola la garantía de audiencia, una de las más importantes de nuestro régimen jurídico, máxime que una resolución se puede emitir con base en lo que manifieste el contribuyente a través de las declaraciones presentadas.

A mayor abundamiento, es de hacerse notar que por disposición expresa del artículo 2o. del Código Fiscal, en su fracción primera señala que:

" Impuestos son 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 que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de éste artículo."

Razón por la cual básicamente, no sería necesario y conforme al criterio citado, cumplir con la garantía de previa audiencia, establecida en el artículo 14 Constitucional.

Derivándose de lo anterior, que el escrito de inconformidad, viene por así decirlo, representando una segunda posibilidad, de que los contribuyentes cumplan a tiempo y correctamente con sus obligaciones fiscales, y como consecuencia, también una garantía de audiencia, siendo que se le está dando a éstos, la alternativa de hacer valer sus derechos y ser oídos antes de que se emita una resolución en la que se les determine diferencias de impuestos.

3.2. LOS EFECTOS DE SU INTERPOSICION.

Una vez establecidos algunos aspectos significativos sobre el escrito de inconformidad y la garantía de audiencia en el procedimiento administrativo en que se contempla, es oportuno ahora analizar los efectos que produce el planteamiento de la inconformidad como una instancia procesal aclaratoria. Toda vez que ésta viene representando primeramente una pretensión del contribuyente que siente que se van a afectar sus intereses por medio de las observaciones que planteen los auditores, a la vez que éstas pueden repercutir en una resolución fiscal, - en la que se haga una determinación de impuestos por incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Tal pretensión es de índole aclaratoria, como se comentó anteriormente, siendo que quien pretende al inconformarse o recurrir, busca a la autoridad competente, en éste caso sería a la autoridad misma que le está observando o determinando algún incumplimiento de obligaciones fiscales, para que le determine su derecho y se diriman las diferencias de opiniones por medio de la comentada justicia administrativa.

Luego, la pretensión establece un enlace desde el sujeto que intenta su acción procesal hasta el sujeto que debe resolver, implicando para ser capturada, de una aclaración de supuestos errores o también en su caso, de una supuesta e indebida aplicación de la ley, argumentos de derecho que intentaría el contribuyente presumiblemente-afectado, hacer valer ante la propia autoridad que opinó referencias sobre sus obligaciones fiscales.

Toda pretensión es algo similar, como ya se dijo a un derecho de instancia, siendo que se caracteriza por su índole afirmativa de derechos, esto es en caso de una resolución, siendo, y en forma generalizada el que intenta una determinada instancia, busca también a la autoridad correspondiente, para evitar consecuencias jurídicas y económicas que le signifiquen un detrimento en sus bienes personales, etc.

También así, la suadicha pretensión implica para ser captada por la autoridad, de un medio que en este caso sería la inconformidad o las observaciones de la autoridad y de ésta manera, se den a conocer los argumentos del sujeto supuesto afectado.

Interesante comentario al respecto, es el que señala el maestro Humberto Briseño Sierra en su obra, y que dice :

"la pretensión sin ser causa, es antecedente. Contemplada desde la resolución, es un presupuesto. No puede la autoridad resolver si no se pretende cuando el problema debe conocerse por instancia del interesado. Puede resumirse lo precedente señalando que la pretensión es la condición per quam de la resolución, en tanto que la

instancia es la condición sine qua non. Es manifiesto -- que todavía hace falta que la resolución sea favorable, -- a que es menester pensar en el derecho sustantivo, puesno, sería justificable un fallo que concediera lo que no corresponde al pretensor; como tampoco lo es que desoiga su pretensión. * (50)

Denotándose de éstos lógicos razonamientos teóricos, que para que la autoridad emita una resolución, es necesario una acción de pretender y de interponer una instancia -- procesal o sea, la existencia de éstos dos elementos -- pues como se expresa y haciéndolo con otras palabras no sería justificable un fallo o resolución, cuando el sujeto afectado no hace valer sus derechos, por medio de una instancia.

Razonamiento que si lo aplicamos teóricamente a la interposición del escrito de inconformidad, también sería ilógico que si el contribuyente no expresa sus aclaraciones o desacuerdos por medio de éste, tampoco puede esperar -- que la autoridad hacendaria, por así decirlo, supla la -- queja o de alguna manera lo ayude para que se emita una resolución favorable, aclarando que en la práctica este razonamiento resultaría irrelevante por los motivos que se expresarán más adelante, en el desarrollo del cuarto capítulo.

También se proyecta de lo anterior, un aspecto por demás interesante que es lo que puede llamarse una acción procesal, tal como lo nombra el autor anteriormente citado-

(50) Derecho Procesal Fiscal. Idem. Pag. 160.

en que la define como:

".....el poder, la posibilidad, la facultad o el derecho....de alcanzar jurisdicción." (51)

Siendo ésto un acto de pretender un derecho, haciéndolo por medio de una instancia procesal, o sea alcanzar esa jurisdicción por la interposición de la inconformidad, con firmando lo antes expuesto, que si el particular no ejerce ésta acción procesal de pretensión, no puede esperar que la autoridad lo haga por él.

En consecuencia, la interposición del escrito de inconformidad, es por ende un contacto primario del gobernado con el Estado como administración pública, que siente la necesidad y el derecho de hacer notar su descontento, por las observaciones en el uso concreto de los funcionarios de Hacienda, en su situación financiera.

Es de indicarse que un Proceso Administrativo, significa un conjunto de actos o acontecimientos a través del tiempo, que tiene por finalidad esencial, llegar al dictado de un determinado acto o decidir una controversia entre la Administración Pública y los particulares, o también, como lo expresa el maestro Miguel Acosta Romero quién dice:

"...proceso es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o a resolver una controversia preestablecida,....." (52)

(51) Derecho Procesal Fiscal. Idem. Pag. 163.

(52) Teoría General del Derecho Administrativo. Idem. Pag. 340.

Por lo que, no basta que el contribuyente pretenda y exprese su descontento por los resultados de las observaciones de los visitadores, y que ejerza ésa acción procesal mencionada, haciéndolo por medio del planteamiento de su inconformidad, sino que tiene la obligación de seguir un proceso para tal planteamiento, que vendría siendo el administrativo, y es el que se puede interpretar del artículo 54 del Código Fiscal.

Según se desprende de las definiciones, éste proceso vendría significando que, al existir controversias como consecuencia de actos de Autoridad Administrativa, el contribuyente que se siente afectado, busca como finalidad, pretender aclarar tal controversia o que se le restauren un derecho, ésto por las observaciones que se le efectúan, haciéndolo a través de su inconformidad, en el que para ésto, va a tener que sujetarse a los lineamientos que marca el citado artículo 54 del Código Fiscal, en el sentido de presentarla en el plazo y forma que ahí se establece, debiéndose respetar de ésta manera, tanto por el contribuyente como por la Autoridad Hacendaria, ésa serie de actos unidos entre sí, para llegar a una debida solución a ésa controversia.

Una vez establecido que, no basta que el contribuyente pretenda, exprese y ejerza ésa acción procesal por medio de la interposición de su inconformidad, y de que para hacerlo, tenga que seguir los lineamientos que le fija el Proceso Administrativo, también hay que hacer notar en forma concisa que ésas observaciones de las Autoridades Hacendarias por medio de sus visitadores que efectúan sobre la situación contable del contribuyente son tam

bién producto, igualmente de un procedimiento que siguen tales Autoridades, trayendo como consecuencia que el visitado se inconforme a través de su interposición, ya que siente que le van a causar de alguna manera un perjuicio en sus bienes o en su economía principalmente y pueda -- así surtir los efectos deseados, y que el Lic. Luis Martínez López llama a tal mecanismo: Fase oficiosa del Procedimiento Tributario, y lo define así:

" Es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.-

En el procedimiento oficioso, la autoridad generalmente, actúa sin intervención de los particulares. Solamente, cuando la ley la concede tienen derecho a que se les oiga antes de que la resolución sea emitida, pero cuando esto sucede, no puede decirse que la autoridad conoce de una controversia, que nace cuando el agraviado recurre a la resolución que le perjudica. " (53)

De aquí deseo hacer notar, que tales diligencias se verían constituyendo entre otras por medio de las visitas domiciliarias, que significan también una base o antecedente como se indica, para que se dicte una resolución de existencia de créditos fiscales.

Así como notamos que en lo relativo al procedimiento oficioso en que la autoridad generalmente actúa sin intervención de los particulares, a menos que la ley la conge

(53) Derecho Fiscal Mexicano. Idem. Pag. 209.

da, aclarando que ésa "no intervención" puede ser en el momento y en el caso concreto, cuando se estén formulando las observaciones, situación en la que el sujeto visitado, comunmente sí interviene en el desarrollo de una visita, ya que a través del escrito de inconformidad, el contribuyente tiene otra oportunidad de intervenir como ya se asentó anteriormente, para decidir o aclarar una discrepancia con los Organos de la Administración Pública.

También a manera de comentario, quisiera señalar otro -- punto esencial en la definición anterior, dado por el -- Lic. Martínez López, que en otras palabras menciona que cuando la ley concede el derecho a los contribuyentes de ser oídos, antes de que la resolución sea emitida, no -- puede decirse que la autoridad conoce de una controversia. Al respecto quiero aclarar, que por medio de la inconformidad que se plantea antes de que se dicte una resolución, la autoridad sí conoce también de una controversia, toda vez que ésta palabra sinónimo de polémica, discusión, debate, etc, es lo que se suscita entre el -- contribuyente y la Autoridad Administrativa, cuando el -- primero expresa sus razonamientos en desacuerdo a las observaciones de los visitadores, o sea que al existir una inconformidad por algún determinado acto, se origina una controversia o desacuerdo, por lo tanto planteo mi discordancia ante tal opinión.

Conforme a todo lo antes expuesto, concluiré que una vez que se han planteado diferentes aspectos sobre el hecho de que el contribuyente interponga tal escrito obedeciendo a ciertas circunstancias, resumiré en forma breve cu

les son los efectos que se pueden producir por su interposición en tiempo, ante la misma autoridad que le hizo las observaciones, materia de tal escrito:

- Que el contribuyente haga valer su derecho de ser oído.
- La oportunidad de que se exprese que no se está de acuerdo con las observaciones hechas.
- Significaría ésa inconformidad del contribuyente, provocar su intervención directa con el Estado, dirigiéndose de la pretensión de aclarar tales hechos asentados en las actas.
- Dejar de ser la visita domiciliaria, una fase oficiosa del procedimiento administrativo, para darle al contribuyente la ocasión de intervenir en forma más directa.
- La obligación de ley de la Autoridad Hacendaria, ya sea la Dirección General de Liquidación, o las Administraciones Fiscales Regionales, en su departamento de liquidaciones, para que lo reciba, estudie y valore lo argumentado, así como las pruebas que acompañe.
- Que se emita una resolución, consistente en una liquidación de impuestos a pagar (ésto en el caso de haberse encontrado incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente), en un término no que no excederá de cinco años.

Como un complemento de tales puntos, transcribiré una opinión del Lic. Raúl Rodríguez Lobato al respecto, dada la similitud que guarda con lo expuesto, ésto en cuanto-

a los efectos que se producen, considerando no necesario hacer ningún comentario por estar de acuerdo con ésta:

" Por el solo hecho de presentarse en tiempo la inconformidad, a que se refiere la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación consideramos que se producen los siguientes efectos legales:

- a) Queda establecida jurídicamente la inconformidad del sujeto pasivo visitado en contra de los hechos consignados en el acta de visita.
- b) Se establece la obligación de la autoridad de analizar las pruebas ofrecidas y rendidas por el inconforme; esto no obstante que dicha inconformidad no constituye un recurso, ya que sería absurdo que se estableciera la carga para el causante de ofrecer y rendir las pruebas y una sanción en caso de no hacerlo, si no existiera la correlativa obligación del estudio y análisis de las probanzas. " (54) (cabe aclarar que el artículo que se cita, pertenece al código fiscal anterior).

3.3. LOS MEDIOS PROBATORIOS DEL CONTRIBUYENTE Y PLAZO PARA INTERPONERLOS.

Como una secuencia de hechos o pasos en un procedimiento lo siguiente es analizar el aspecto probatorio a lo que afirma el contribuyente en su escrito de inconformidad y el plazo que tiene para interponerlo, siendo que por lógica, el inconforme al hacer valer sus derechos por me -

(54) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 194.

dio de sus argumentos, tiene que probar lo que está diciendo.

Primeramente sería oportuno, citar algunos conceptos sobre lo que significa la acción de probar:

El Lic. Eduardo Pallares señala en su obra que la palabra probar es:

"...es producir un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas respecto de la existencia o inexistencia de un hecho, o de la verdad o falsedad de una resolución. También puede decirse que probar es evidenciar algo, esto es, lograr que nuestra mente lo perciba con la misma claridad con que los ojos ven las cosas materiales. Aunque los términos probar y demostrar son sinónimos, con más frecuencia se usa la palabra demostrar para referirse a la actividad que tiene como término la falsedad o verdad de una proposición. La prueba de los hechos concierne principalmente a las ciencias experimentales, mientras que la demostración predomina en las ciencias deductivas y en la filosofía." (55)

También así como lo cita éste mismo autor, el Código Civil del Cantón de Hamburgo, citado por Lessona dice que:

"La prueba en justicia, son los medios adecuados para establecer la verdad de un hecho o una obligación.- Laurent definía la prueba como la demostración legal de la verdad de un hecho...." (56)

Pudiéndose considerar de lo anterior, y de una manera ge

(55) Diccionario de Derecho Procesal Civil. Idem. Pag. 661

(56) Diccionario de Derecho Procesal Civil. Idem. Pag. 662.

neral, que la prueba es un medio o instrumento para demostrar la verdad de un hecho en la que determinada persona y con necesidad para ello, utiliza para probar sus argumentos y en la que si además la manejamos desde el punto de vista dentro de un proceso administrativo, vendría significando de igual manera, como un instrumento para probar o darle consistencia a los argumentos que intenta un particular en un medio de defensa en contra de un acto de autoridad o también como lo menciona el maestro Humberto Briseño Sierra al respecto de la prueba:

"....resulta siempre una reproducción de lo acontecido o cuestionado. Es la confrontación de los resultados para determinar la coincidencia o discrepancia entre producción original y reproducción controlada." (57)

Representando con ésto, que la prueba vendría siendo básicamente la reproducción de lo acontecido en un acto de autoridad administrativa, en la que se cuestionen las resoluciones o sus actos efectuados, por medio de documentos, que produzcan tales efectos.

Ya en materia fiscal y específicamente, el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, señala claramente -- esa facultad del contribuyente que interpone su escrito de inconformidad; de producir o acompañar las pruebas documentales que consideren pertinentes, siendo que es un derecho concreto que encuentra su fuente en el acto de la autoridad, al efectuarse la visita, para que con posterioridad y ante autoridad competente rinda sus pruebas en la que por medio de éstas, aclare en forma fehaciente su versión en cuanto a las observaciones que se le hagan

(57) Derecho Procesal Fiscal. Idem. Pag. 423.

toda vez que estos, como se dijo, tienen derecho a oponerse a los hechos consignados en las actas de visita, -- por lo que correlativamente a ese derecho existe por parte de la autoridad revisora la obligación de examinar -- las argumentaciones que se hagan valer en la instancia de la inconformidad, y de estudiar y valorar las pruebas exhibidas, ya que de no hacerlo, se incurriría en una violación al procedimiento que señala el Código Fiscal de la Federación.

En relación a lo que señala el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, en el sentido de:

"...que el ofrecimiento de las pruebas documentales, únicas que se admiten, se hace en el escrito de inconformidad, pero si por alguna razón no se quiere o faltare de ofrecer alguna podrá hacerse con posterioridad a la presentación de la inconformidad, siempre y cuando el escrito en el que se subsane la irregularidad se presente dentro del mismo plazo de 20 días siguientes a la conclusión del acta. El rendimiento de las pruebas debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a la presentación de la inconformidad, plazo que no es prorrogable. El efecto de no rendir pruebas durante la tramitación de la inconformidad es la de tener al contribuyente por conforme -- con el contenido de las actas de visita y perder el derecho a probar en instancias posteriores." (58)

Como se pudo notar, tal comentario corresponde al artículo 84 fracción VIII del extinto Código Fiscal, en el que se señalaban 20 días siguientes a la conclusión de las

(58) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 193.

actas, para que el visitado expresará su inconformidad - en forma circunstanciada, debiendo ofrecer las pruebas - pertinentes, las que debiera rendir simultáneamente a -- más tardar dentro de los 45 días a partir de la presenta -- ción de la misma, también así la posibilidad de ampliar tal plazo, etc.

Aunque tales plazos ya no están en vigor, tal ordenamien -- to, representó una base primordial a lo que ahora dispo -- ne el artículo 54 del Código Fiscal vigente, ésto en el -- aspecto de poder darle oportunidad al contribuyente para aclarar la controversia que se ha suscitado con la autg -- ridad revisora antes de que pueda emitir una resolución -- que le signifique agravio. Pero el punto que deseo re -- calcar del citado artículo 84 fracción VIII derogado, es el relativo a que si el contribuyente visitado no rinde -- pruebas en su escrito de inconformidad, se tendrá a éste conforme con los hechos asentados en las actas, y el mul -- ticitado artículo 54 del Código Fiscal vigente, señala -- que, si el contribuyente visitado aunque se inconforme -- de los hechos dentro del plazo legal, no presenta oportu -- namente las pruebas que desvirtúen las observaciones, se tendrán por aceptadas, denotándose de tales preceptos, -- la similitud en el aspecto de que si no se aportan las -- pruebas en ésta instancia procesal, en su oportunidad, se tendrá al visitado conforme o como aceptados los hechos -- asentados en las actas.

De lo anterior vemos que, tanto el Código Fiscal ante -- rior, como el actual tienen un rigurismo en cuanto al -- plazo concedido para aportar pruebas, razón por la que -- el contribuyente tendría que ser cuidadoso, al ofrecer y

rendir éstas en dicha instancia, para así poder ejercerse derecho de probar la veracidad de su dicho en la inconformidad, de lo contrario los hechos contenidos en -- las actas, se tendrán por aceptados por el contribuyente visitado.

Dicha acción probatoria, se encuentra dentro de la fase-oficiosa del procedimiento de la visita domiciliaria, y una vez aportadas las pruebas que se encuentren vinculados con los hechos o motivos de la inconformidad, en la interposición del escrito dentro de un término de 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final, haciéndolo ante la autoridad liquidadora respectiva, la tramitación corre a cargo de ésta-autoridad, y el contribuyente inconforme, no tiene otra-intervención directa con las autoridades, terminando dicho procedimiento con la determinación (si la hubiere), de créditos fiscales omitidos, ésto ya en calidad de resolución fiscal. Pruebas que comunmente son documentales.

Por último cabe señalar a manera de comentario, que en la práctica, una vez que se ha cerrado el acta final de una visita domiciliaria, la autoridad revisora, ya sea la Dirección General de Fiscalización, o su similar en las Administraciones Fiscales Regionales, turnan tales actuaciones a la brevedad posible (entendiéndose por éstas; actas levantadas, papeles de trabajo desarrollados, oficios, etc.), a la autoridad liquidadora, para que ésta tome en cuenta la inconformidad presentada y valore las pruebas y de ésta manera se emita una resolución.

3.4. BREVES ASPECTOS SOBRE LOS VICIOS A LAS FORMALIDADES DE PROCEDIMIENTO.

A lo largo del análisis de algunos de los temas anteriores, se comentaron brevemente ciertas circunstancias relativas a la repercusión que pueden tener los vicios en las formalidades del procedimiento que significa la visita domiciliaria.

Pudiéndose deducir, que son los que se producen como consecuencia de efectuar determinado acto indebidamente del orden público por alguna Autoridad, o por el contrario, omitirlos en un procedimiento administrativo, que como - lo menciona el Lic. Miguel Acosta Romero en su obra, que es el :

"...procedimiento administrativo, es todo el conjunto - de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la -- ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas. " (59)

Podemos apreciar de lo anterior, ésa serie de actos que se desenvuelven progresivamente en la actividad administrativa, con ése aspecto de la obligatoriedad en la ejecución debida de cada uno de ellos por la autoridad, caso contrario se incurriría en viciar el procedimiento, ya sea por actos indebidos o por la omisión de alguno de ellos. Pero tales actos entendiéndolos como formalidades- esenciales del procedimiento, no podría señalarlos de -- una manera muy especial, tampoco podría decir que son éstos, aquéllos, etc., siendo por la diversidad enorme de - procedimientos que hay en la administración, toda vez -- que si estudiamos las leyes mexicanas, concluimos que ha

(59) Teoría General del Derecho Administrativo. Idem. Pág 340.

brá casi tantos procedimientos como leyes o reglamentos-existan, un ejemplo en materia del presente tema, lo tenemos en el que se presenta en el transcurso de una visita domiciliaria, en la que, para que ésta se lleve a cabo conforme a los lineamientos que fija la ley, específicamente el Código Fiscal, es necesario que las autoridades cumplan las formalidades de procedimiento, en el sentido de que se reúnan los requisitos mínimos que señalatal ordenamiento, para poder realizar ésta.

Como se ha visto en el desarrollo del presente análisis, que el hecho de ésa obligatoriedad de cumplimiento por parte de las Autoridades Hacendarias, es con la sola finalidad de darle la debida seguridad jurídica al sujeto-visitado, por los actos que éstas realizan, siendo que como lo señala el artículo 14 Constitucional, que entre otras cosas dice:

"....que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento...."

Significando con ésto, que el cumplimiento de éstas constituye una Garantía Individual, que tiene que ser estrictamente respetada por la Autoridad Administrativa.

El problema surge cuando se afectan los intereses de los particulares visitados, esto en el momento en que las Autoridades Administrativas, realizan actos que le significan molestia a éstos, y no se observen los requisitos - que marca el Código Fiscal, en una visita domiciliaria, - pues encontramos durante su desarrollo, que se presentan una serie consecutiva de actos, entendiéndose por éstos, las mencionadas formalidades que deben cumplir dichas au

toridades, para el debido seguimiento del procedimiento-administrativo, que contemple una visita, pero sin embargo dichas formalidades no son siempre respetadas o cumplidas en estricto apego a la ley, ya sea porque se presenten determinadas circunstancias que pueden impedir u obstaculizar a la autoridad el debido cumplimiento de dichas formalidades, o simplemente que la autoridad no las cumpla, las omita, no las lleve a cabo debidamente, o sencillamente haga caso omiso de ellas.

Tales formalidades y conforme a lo aquí tratado, en lo referente a las visitas, se encuentran consagradas en su mayoría en los artículos 38, 42 al 48 entre otros del Código Fiscal, de las que se desprenden un sinnúmero de solemnidades que tiene que seguir al pie de la letra la Autoridad Hacendaria, entendiéndose por esto, que si pueden ser susceptibles en un momento dado de su inobservancia.

Actualmente la circunstancia de ésta posible susceptibilidad de inobservancia a los requisitos de ley, se presenta cada vez en menor grado, dado entre otras cosas -- por la experiencia que van teniendo las Autoridades Hacendarias, al efectuar las visitas, las reformas constantes al Código Fiscal al respecto o también por la serie de resoluciones o fallos que se han dictado como consecuencia del incumplimiento a las formalidades de procedimiento, mismas que se han tomado en cuenta por las Autoridades Hacendarias, para enmendar o efectuar debidamente y más apegado al derecho, la realización de sus actos.

A manera de ejemplo tenemos la jurisprudencia No. 91 que dice así:

▪ ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES .-. El artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ordena que al iniciarse la visita se identifiquen los visitadores, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en las actas relativas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige. " (60)

De lo anterior se desprende, que aún cuando el mencionado ordenamiento pertenezca al Código anterior, la importancia que significa la obligación de identificarse de los visitadores al inicio de toda visita, o sea que al no cumplirse ésta obligación, de los visitadores vendría significando un vicio en el procedimiento, y como consecuencia violación a la ley, toda vez que no se está actuando conforme a las formalidades de ley.

Una vez expuestas ciertas bases sobre la significancia de las formalidades en una visita y sus posibles consecuencias negativas, ahora comentaré concisamente la posibilidad de redargución de tales vicios, a través del escrito de inconformidad, o sea esa alternativa, derecho, etc, del contribuyente visitado, de inconformarse.

En tal instancia aclaratoria, se pueden dar a conocer a las Autoridades Hacendarias entre otras cosas, de éstas -

(60) Jurisprudencia No. 91.Sala Superior del Tribunal -- Fiscal de la Federación.Revisiones;1213/79, 443/80, 1393/79,antes citada.

irregularidades en que ha incurrido tal autoridad, impugnando dichos vicios en las formalidades de procedimiento en tal escrito, aún cuando el artículo 54 del Código Fiscal, señale la inconformidad de los hechos contenidos en las actas, esto es porque la autoridad tiene la obligación de examinar las argumentaciones que se hagan valer en la instancia y de estudiar y valorar las pruebas exhibidas, ya que de no hacerlo, violaría la Garantía de Audiencia y del debido proceso legal.

Normalmente y en la práctica personal, la impugnación de tales vicios, casi no se hace valer en el escrito de inconformidad, tal vez porque se pueda considerar más favorable hacerlo en los posteriores medios de defensa y poder así, obtener una resolución más concreta a lo solicitado.

Ciertamente el hacerlo, ya sea via recurso administrativo o por el contencioso administrativo, resulte más benéfico, que a través de la inconformidad, siendo que como se dijo, se busca una resolución que sea concreta a la impugnación de los vicios, además de la posibilidad de que se pueda reponer el procedimiento, esto es que se repita el acto mal realizado o que se realice el omitido, o también el más común, que se busque una resolución favorable ya sea que se declare la nulidad de la resolución impugnada, esto claramente dependiendo del tipo de violación cometida ya sea de fondo o procesal y no hacerlo -- por medio de una instancia puramente aclaratoria, de hechos cometidos en el transcurso de una visita, en el que se corre el riesgo de que no se le tome en cuenta la impugnación de los vicios que hiciera valer y represente mayor pérdida de tiempo hacerlo posteriormente.

El escrito de inconformidad no se trata de un recurso - que trae determinadas consecuencias desfavorables sino - se agota, aunque el contribuyente no impugne las viola - ciones o vicios en las formalidades de procedimiento en su inconformidad, o que no la presente, no implicando -- con ello, que se tenga por perdido su derecho para hacer los valer posteriormente.

También así, y a manera de comentario en lo que se refie - re al procedimiento interno que sigue toda Autoridad Ha - cendaria, concretamente la que tenga facultades para li - quidar diferencias de impuestos, cuando recibe del con - tribuyente su inconformidad, y ésta en el estudio que e - fectúa se da cuenta que se está impugnando un vicio a las formalidades de procedimiento y que se considera que tiene la razón, entonces el personal de dicha dependen - cia que tiene asignado tal estudio, procedería a elabo - rar un escrito llamado ponencia, en el que se le hace sa - ber al jefe superior y para su consideración, una pro - puesta para no liquidar las diferencias de impuestos que se haya encontrado, en el que a través de éste, se expon - gan pormenorizadamente las causas, los motivos y las con - secuencias que pudiera traer la elaboración de la susodi - cha liquidación, en el que si existe un vicio en el pro - cedimiento, puede provocar hasta la posible nulidad de - todo lo actuado, entendiéndose por esto, en el supuesto - de que el contribuyente hiciera uso en su oportunidad de los medios de defensa que para tal efecto señala el Códig - o Fiscal, considerando y a opinión personal, que la au - toridad liquidadora posiblemente pretenda prevenir con - tal ponencia una vez aprobada, mayor perjuicio al erario federal.

CAPITULO CUARTO

CONSIDERACIONES RELATIVAS A LA INNECESARIA INTER POSICION DEL ESCRITO DE INCONFORMIDAD

- 4.1.- El motivo de tales consideraciones.
- 4.2.- Finalidad pretendida.
- 4.3.- Consecuencias de tales consideraciones.

4.1. EL MOTIVO DE TALES CONSIDERACIONES.

La diversidad, complejidad y el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias que contemplan la relación-jurídica tributaria, la aplicación indebida a veces de tales disposiciones por parte de las Autoridades Hacendarias, o también una interpretación errónea que se le haga, hace muy indispensable que los sujetos que forman parte de ella, conozcan sus derechos y obligaciones que conforman a las distintas leyes fiscales y principalmente, derivadas del Código Fiscal de la Federación, que les asisten para que en un momento dado, se puedan defender cuando sufran algún perjuicio por acto de autoridad.

En materia fiscal, no todo es controversia efectivamente, si tomamos en cuenta la cantidad tan grande de contribuyentes que existen en nuestro país, tanto de personas físicas y morales, y de los distintos impuestos federales, locales y municipales que figuran, y la falta de un control efectivo de dichos contribuyentes, etc nos ponen en la situación de comprender muchas veces -- las posibles impresiones o errores que se pueden cometer involuntariamente por las Autoridades Fiscales. Las impresiones pueden llegar a aclararse a través de un proceso o - - - - -

instancia que no necesariamente pueda implicar la prosecución de un juicio fiscal o de un recurso administrativo, comprendiéndose ésto lógicamente a las observaciones de los auditores hacendarios en las visitas domiciliarias.

Al respecto y en materia, tenemos como hemos dejado ya asentado anteriormente que, la instancia aclaratoria, identificándola con el escrito de inconformidad, constituye un medio conciliatorio previo a la emisión de una resolución fiscal, siendo que como se ha podido observar, tal instancia se conforma dentro de un proceso administrativo, tendiente a evitar o consolidar la fijación de una controversia, legitimándose ésta instancia, como la posibilidad legal con la que cuenta el contribuyente, para manifestar dentro del plazo ya señalado, las razones de su inconformidad respecto de los hechos asentados (observaciones), en un acta de visita.

Este sentido incurre en la posibilidad legal de pretender un derecho a través de dicho escrito, para que se analice y por supuesto, para que se aclaren las diferencias por las observaciones encontradas por el órgano competente de la Secretaría de Hacienda, siendo que ésta es única y exclusivamente del contribuyente visitado, con el fin de evitar la emisión de una resolución determinante de un crédito fiscal posiblemente errónea y que le va a significar perjuicios.

También es conveniente señalar que, de las observaciones que hace la autoridad revisora en las actas de visita, - puedo considerar que se derivan tres hipótesis que son :

- a) Que el contribuyente aclare las diferencias que le observa la autoridad revisora, por medio de su inconfor

midad.

- b) Que la autoridad administrativa del gravamen, sostenga sus pretensiones, esto una vez que haya efectuado el exámen y análisis debidos de los argumentos, conforme a la realidad y proceda a emitir una resolución -- aún a pesar del planteamiento de éstos, en la inconformidad.
- c) Que el particular deje transcurrir el plazo respectivo de 45 días, sin presentar su inconformidad. En la que si partimos de ésta última hipótesis, en el supuesto que si no se agota la susodicha inconformidad, implicaría el consentimiento de los hechos asentados en actas, tal como se afirma en la parte final del artículo 54 del Código Fiscal en exámen, en la que si aplicamos una interpretación en estricto sentido jurídico, se podría pensar en estar frente a una resolución fiscal firme, o acto recurrible que no admite -- prueba o resolución en contrario.

Tales condiciones que establece el artículo en comento, -- no son más que una instancia aclaratoria o conciliatoria de las actas de visita, siendo que puede ser utilizada o no, sin que esta circunstancia implique conformidad con los hechos consignados en el acta, aunque también conveniente es, si bien es cierto que el contribuyente no quedaría en estado indefenso, dado que podría intentar los recursos administrativos o el juicio de nulidad conducentes, también es cierto que para intentar tales medios, se necesitaría esperar a la emisión de una resolución fiscal, creándole en consecuencia un mayor trámite, y además con la necesidad de que deberá también garantizar debidamente el interés fiscal, por la interposición de --

cualquiera de éstos, con la finalidad de obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y significando además con todo ello, una mayor erogación económica, por los gastos que representa efectuar tal acción, y por los posibles recargos.

Como pudo notarse, como elemento primordial en el motivo del porque' de tales consideraciones relativas a la innecesaria interposición de la inconformidad, mencionaré -- primeramente que; la vigente disposición en el Código Fiscal en comento, se contrapone a la finalidad que considero, pretendió dar el Legislador, toda vez que la idea de formar una instancia aclaratoria de las actas de visita, debería estribar, en permitir ampliamente al contribuyente que conozca su verdadera situación financiera en cuanto a sus obligaciones fiscales que le revise la Autoridad Hacendaria, pudiéndose lograr esto a través de una mayor comunicación con el personal actuante que elabora las observaciones en las respectivas actas, o sea, abrirle una mayor relación tanto con éstas personas y -- con las Autoridades que formularían en un momento dado -- las liquidaciones de impuestos, para que así de ésta manera, se evitara en lo mínimo que se le fincara o determinara en su contra créditos fiscales por medio de una -- resolución fiscal que no represente la verdadera situación del contribuyente y como consecuencia la pérdida -- de dinero y tiempo a futuro, por posibles errores de autoridad, esto claro, en el supuesto caso que el sujeto -- revisado tuviera la razón, en el sentido de estar al corriente con sus obligaciones fiscales, o también que se le diera ciertas facilidades una vez que se hayan hecho las observaciones en las actas de visita, para que el -- contribuyente se autoliquide y se aplique los recargos -- de ley que correspondan, haciendolo en un tiempo razona-

ble, para que así la autoridad aplique las multas a que se ha hecho merecedor, significando con todo esto darle una mayor oportunidad de aclarar ante la autoridad las observaciones que se le hagan, antes de que se emita una resolución, ya sea como se dijo, con una comunicación -- más abierta para aclarar mejor tales observaciones, o -- darle la alternativa de que se autoliquiden.

Pero si en la especie, se le limita al contribuyente visitado la posibilidad de probar ampliamente sus argumentos, esto, en el sentido de que, si de los hechos de los cuales no se inconforme en el plazo legal o no se presenten en su oportunidad las pruebas, se tendrán por aceptadas (según lo establece el artículo 54 del Código Fiscal en cuestión), las observaciones y al caso concreto al no constituir éstas una resolución fiscal, tal limitación -- se transforma en una inconformidad innecesaria, siendo -- que si no se causan perjuicios básicamente económicos y como tales consecuencias jurídicas, por el hecho de no -- interponerlo, o también por no aportarse las pruebas en el término que se fija, con respecto a los medios de --- defensa que marca el Código Fiscal, tal escrito de inconformidad, será brincado por los que no estén de acuerdo, con la última parte del citado artículo.

Siendo que como ya se ha indicado, que el particular que no presente su inconformidad, ni ofrezca las pruebas pertinentes, dentro del plazo señalado, tiene desde luego -- vía expedita para interponer, una vez que se ha emitido la resolución determinante de créditos fiscales, el recurso administrativo, o el juicio de nulidad, remarcando que la inconformidad, de ninguna manera puede ser considerada dentro de cualquiera de estos medios de defensa, -- siendo que estos proceden en contra de resoluciones fiscales, tal como lo marca el Código Fiscal, confirmandolo

en parte, a lo que cita el Lic. Gregorio Sánchez León en su obra, que dice:

".....por lo que en ningún momento, las actas pueden -- ser un mandamiento de autoridad entendido éste como una-- resolución consistente en un acto que entraña una deci-- sión creadora de una situación jurídica concreta, deriva da de la aplicación de la ley a un caso particular o es-- pecífico y cuya eficacia o validez perjudica derechos o-- intereses del particular. En consecuencia, si las actas de auditoría no reúnen los elementos de una resolución y por tanto no perjudican por sí mismas derechos o intere-- ses de los particulares, debemos concluir que la incon-- formidad prevista en el artículo 54 no puede ser un re-- curso administrativo como medio de impugnación que de no interponerse depare perjuicios al causante." (61)

Pudiéndose desprender, planteamientos un tanto cuanto - riguristas y faltos de un debido análisis pormenorizado- de los artículos 54 y 46 del Código Fiscal, toda vez que y sin entrar en detalles, que el artículo 46 en su frac-- ción I, señala claramente que las opiniones de los visi-- tadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las -- disposiciones fiscales o sobre la situación financiera - del visitado, no constituyen resolución fiscal, y que ta-- las opiniones son las que se asientan en las actas, en - las que si el artículo 54 indica específicamente la in-- conformidad a los hechos contenidos en éstas, también es claro como ya se mencionó que, no señala nada que le sir va de apoyo para que se le considere como un recurso ad-- ministrativo, la confusión estriba en que éste autor uti-- liza las palabras; "no puede ser", pudiendo presuponer - que el citado ordenamiento pareciera señalar lo contrario

(61) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 322.

cierto es, que la inconformidad es un medio de impugnación o mejor dicho de aclaración, que de no interponerse no depara ningún perjuicio al contribuyente.

También así, como lo dice en su obra el Lic. Dionisio J. Kayne:

" Si las actas de visita de auditoría no tienen otro carácter que el de meras opiniones, y que en ningún caso producen efectos de resolución fiscal o administrativa, - cabe preguntarse si del artículo 54, ¿ se trata de un recurso administrativo ? ¿ Quién no lo agote en el término señalado, se tendrá como conforme o consentido de los hechos consignados en el acta ? ¿ Qué es lo que establece en realidad el artículo 54 ? ". (62)

En lo que respecta a la primera interrogante, ya vimos - que no es un recurso administrativo, y en cuanto a la segunda, vimos que el multicitado artículo 54 en su parte última le da contestación, siendo que si no se agota en - el término señalado se tienen por aceptados los hechos - consignados en actas y en lo que respecta a la última, - es de confirmar lo que se ha estado señalando, en el sentido de que se trata de una instancia meramente aclaratoria, de la que no hay de por medio una resolución fiscal o algún tipo de acto de Autoridad que signifique una decisión ni en el aspecto que de no interponerse vaya a deparar perjuicios al contribuyente visitado, ya que aun - que se emita una liquidación de impuestos omitidos se -- tiene la alternativa de su impugnación con los medios de defensa que nos marca el Código Fiscal.

(62) Dionisio J. Kayne. Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa. 2a. Edic. 1984, Mex. Pag. 124.

En conclusión, y una vez vistos algunos aspectos peculiares del escrito de inconformidad, en relación a los recursos administrativos y del procedimiento contencioso-administrativo es de considerarse como elemento primordial el motivo o el porque, de la consideración relativa a la interposición innecesaria de la inconformidad, siendo que ésta se dá por la limitativa de acción que se le impone al contribuyente, cuando éste no se inconforma en el término de ley que se marca o cuando no presente oportunamente las pruebas, se tendrán por no aceptadas, ya que si no hay de por medio una resolución fiscal o acto de autoridad recurrible que pudiera representar perjuicio a los contribuyentes, entonces resultaría un trámite innecesario; situación que se desprende de la parte última del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, ya que se tiene la posibilidad, aún cuando no se haya inconformado, de intentar las vías ya citadas, toda vez, que al haber recurrido a la susodicha inconformidad, no repercute de ninguna manera la posibilidad de alcanzar otros medios, situación que será analizada con más detenimiento, en el desarrollo del tema siguiente; así como en lo que respecta al planteamiento de que la inconformidad ni siquiera forma parte de un procedimiento administrativo de ley propio, que norme exclusivamente y amplíamente su interposición, ésto, dadas las características y a manera de comparación, de los procedimientos que se siguen por la interposición de los medios de defensa que señala el Código Fiscal.

4.2. FINALIDAD PRETENDIDA.

Una vez expuesto, lo relacionado con los motivos de las-

consideraciones anteriores, al respecto de la poca eficacia procesal que representa la interposición del escrito de inconformidad, enfáticamente por él: "porque de tales planteamientos".

Ahora he de explicar ciertas proposiciones que se sugieren dentro del procedimiento administrativo que significa la visita domiciliaria, que reglamenta el Código Fiscal, tendientes a llenar ése vacío que significaría llegar a la propuesta primordial de abrogar el artículo 54 de éste código, y la finalidad que se pretende de estas.

Primeramente he de reiterar nuevamente, algunas consideraciones de derecho con relación al papel que desempeñan las instancias o medios de defensa, en un procedimiento, toda vez que si partimos sobre el significado e importancia que representan los derechos de instar o de hacer valer derechos frente a una autoridad, nos encontramos que éstos son los que se vienen dando a través de la Garantía de Audiencia que nos marca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ejerciéndolo por medio de determinados procedimientos de ley con la única finalidad de dar una mayor seguridad jurídica a los particulares de ser oídos en todo juicio.

En materia fiscal, si se interpone cualquier medio de defensa que nos señala el multicitado Código Fiscal, en -- contra de una resolución de autoridad, tanto ésta como -- el contribuyente agraviado tienen la obligación constitucional de seguir con las formalidades de un procedimiento, para que además de lo anterior se puedan producir -- consecuencias jurídicas y de derecho al emitir una resoluc

ción y de que también dependiendo del medio de defensa - que se interponga y de los intereses del contribuyente - que más le convengan, se condicione su seguimiento para poder intentar otros medios con su respectivo procedimiento.

En relación al seguimiento de un procedimiento y a las circunstancias que tiene toda instancia para su procedencia, el maestro Humberto Briseño Sierra en su obra nos dice:

" El por qué una instancia, sea ideal energía proviene , no de ella misma, sino del medio a que se ajusta, del ámbito del que opera. Para éste fin el acto es dotado de eficacia, de ésa particular causalidad jurídica que es - la fuente de sucesivas respuestas ya previstas en un ordenamiento. " (63)

Pudiendo entender de ésta opinión que, una instancia, no es ideal ni eficaz por sí sola, sino que se tiene que ajustar a una norma ordenativa que la lleve en una secuencia de respuestas y actos, o sea que una instancia procesal es la que forma parte de un procedimiento, al que -- hay que seguir todos los pasos preconcebidos por éste, - para así llegar al fin que se pretende y se rija de ésta manera la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa que emita.

Siendo que en un procedimiento administrativo, se puede identificar la instancia que se promueva, ésto, por la se

(63) Derecho Procesal Fiscal. Idem. Pag. 303

cuencia de actos a que pertenece, además que toda instancia tiene conexión con los actos que conforman el procedimiento al que pertenece.

La eficacia que puede representar la interposición de un medio de defensa o instancia y de que se vayan a crear consecuencias jurídicas por hacerlo, mira directamente a que estén conformadas por un procedimiento, ya que sin éste, el medio carecería de sentido.

El hacer valer una instancia como un derecho, necesita de un presupuesto por vía legal para su operatividad, - que vendría siendo; el seguir o cumplir con las formalidades que señale un procedimiento en el que el acto de autoridad, -tomándolo como una resolución-, sería el inicio o el primer paso de ése procedimiento para su impugnación ante la autoridad emisora, ésto claro está, en el caso que el presunto afectado tenga ésa pretensión de hacerlo.

Relacionando lo anterior, con el escrito de inconformidad, podría decir que éste aunque integrado a un procedimiento administrativo en el que se contempla el desarrollo de las visitas domiciliarias, no posee y no está conformado por un procedimiento propio que lo reglamente en el que se pudiera señalar, a manera de ejemplo "entre otras cosas"; la autoridad específica a la que se debe interponer tal escrito, las causales de procedencia e im procedencia, los requisitos formales que debe satisfacer para su interposición, los pormenores sobre la documentación que deben acompañar los contribuyentes inconformes y los efectos también propios que causaría el análisis y

respuesta a la inconformidad planteada; y no através de una resolución que determine diferencias de impuestos de notándose claramente, que la determinación de impuestos corresponde a otro procedimiento diferente señalado por el Código Fiscal; siendo que en la inconformidad la autoridad actúa conciliatoriamente dentro de la etapa de la formulación de la determinación de créditos fiscales o sea, el análisis y contestación de dicho escrito se realiza en esa etapa, pudiendo considerar por tal motivo que tal conciliación no es más que una verdadera autocomposición o autocorrección de sus propios actos que emite la Secretaría de Hacienda, dentro de un procedimiento que no contiene formalidades propias que debería tener como todo medio de defensa que señala el Código Fiscal.

Como se ha visto, el escrito de inconformidad para su interposición no esta condicionado para el efecto de que pudiera operar la utilización posterior, de otros medios de defensa.

Por lo que la inconformidad, como una instancia aclaratoria antecede a cualquier intervención ya sea vía recurso administrativo o el contencioso administrativo en la legislación que la contempla como el Código Fiscal, no obliga a los contribuyentes visitados que sientan que pueden ser afectados con una resolución fiscal, que agoten primeramente tal escrito de inconformidad, aunque claro, no por esto las autoridades hacendarias (liquidadoras), van a dejar al libre albedrío si lo toman en cuenta o no ya que de no hacerlo, se violaría la Garantía de Audiencia y del debido proceso legal establecido por el artículo 14 Constitucional, así como a lo establecido por el -

artículo 54 del Código Fiscal, misma suerte correría sino se toman en cuenta las pruebas que se ofrezcan en ésta instancia, siendo que aunque debe considerarse que al no existir limitación alguna en dicho precepto para la admisión de las pruebas en ésta instancia; pero no así de las que no se aportan, es improcedente que las autoridades que conozcan de ella se nieguen a admitir y proveer al desahogo de pruebas, pues no obstante que en tal numeral del artículo 54 del ordenamiento mencionado, no se establece el procedimiento al que debe sujetarse ampliamente la tramitación de ésta instancia y por ende, el sistema a seguir para la recepción y desahogo de las pruebas que se ofrezcan, siendo como la misma se constituye dentro de un procedimiento administrativo que va a tramitar la autoridad hacendaria (liquidadora), podría estimarse supletoriamente aplicable el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Por lo que tales autoridades tienen la obligación de asegurar una debida contestación a los puntos materia de la susodicha inconformidad que se plantee y de las pruebas que se ofrezcan, haciéndolo como comunmente se realiza dentro de la resolución que emitan al respecto. Creo oportuno mencionar que, no se contempla en el artículo 54 mencionado, la obligación que se conteste durante la formulación de la liquidación de impuestos ni mucho menos que conste en la resolución, que para el efecto se emita, tampoco así se señala, que se emita una resolución o mejor dicho una contestación a tal escrito de inconformidad, aunque en la práctica de las Autoridades Hacendarias se sigue el criterio de estudiar y analizar-

las aclaraciones que se planteen y las pruebas que ofrezca el contribuyente inconforme para luego contestarlo, - sirviendo éste de apoyo para formular la posterior resolución que se emita en su oportunidad. Desprendiéndose - de todo esto que, se tiene que entrar al estudio de éste escrito y de que conste su contestación dentro de la resolución que se emita, aunque el intentar tal vía no acarrea determinadas consecuencias desfavorables si no se agota.

Pudiendo concluir de lo anterior, que la eficacia procesal como un medio de defensa previo o aclaratorio que -- pudiera representar el escrito de inconformidad; resulta un medio sin razón de existir, en el que se denota su poca eficacia como instrumento de una Garantía de Seguridad Jurídica, lógica y necesaria ya que como se vió y como un punto esencial de las consideraciones antes expuestas, no se encuentra constituido dentro de un procedimiento propio que lo identifique como un medio aclaratorio o de defensa a las observaciones que hagan las autoridades revisoras, no teniendo un significado o sentido suficiente en un medio aislado como lo es, donde se encuentra conformado en el procedimiento para el desarrollo de la visita domiciliaria, tanto así el agotar o no agotar el escrito de inconformidad, no produce consecuencias jurídicas procesales, toda vez que éste medio, jurídicamente hablando, no trasciende como un proceso fiscal, por -- que en él, o sea su impugnación, no existe una influencia directa con el uso de los medios de defensa que marca el artículo Código Fiscal, sino que su utilización significa una repercusión en la resolución determinante de créditos que se emita y no en otros procedimientos. Tam-

bién así, y como complemento, esta el hecho de que las observaciones de los auditores no constituyen una resolución, de la cual se pudiera debatir en un momento dado la legalidad de ésta, a través de un medio idóneo y eficaz.

Por lo tanto, entre otras consideraciones, el escrito de inconformidad al no estar conformado de formalidades de procedimiento propias y tampoco al no considerarse como un recurso administrativo, ni tener un procedimiento que se le parezca a éstos medios, además de no estar condicionada su presentación para la interposición de los demás medios de defensa y por último, como ya lo mencione reiteradamente, que las observaciones de los auditores no establecen una resolución fiscal, siendo que tampoco se van a provocar consecuencias jurídicas por el hecho de no presentar tal escrito o el de no acompañar las pruebas dentro del término de tiempo que se fija. Ante tales consideraciones, remarco mi pretensión de que el medio o mejor dicho, el artículo 54 del Código Fiscal se abroge, siendo que no representa un medio jurídico rápido (principalmente), que pueda, prevenir a futuro mayores males económicos al contribuyente, claro que si bien es cierto que tal medio fué creado básicamente, entre otros conceptos citados anteriormente, para verificar o corregir errores de la autoridad en la constatación de hechos en las actas de visita, o sea un medio aclaratorio sin más ni más, tal como se podría entender al haberlo consignado en un solo artículo (54), desconociendo las causas del por que no se le dió la debida importancia a éste derecho de instancia, también es cierto que al no considerarlo como una inconformidad a actos de autoridad, como lo es la consigna --

ción de hechos en actas de visita, vendría significando una diferencia de opiniones entre el sujeto pasivo y la autoridad, o sea una controversia que aún cuando no exista una resolución fiscal, se presenta de todas maneras esa cuestión, entre ambas partes, de la que hay que darle una pronta solución para prevenir mayores males al contribuyente, pudiendo lograr esto, unicamente a través de medios, mecanismos o instancias eficaces que se encuentren debidamente y ampliamente contempladas en ley, tratando de evitar en lo más posible pérdida de tiempo, dinero, etc, a los contribuyentes que las utilizan.

Entonces, al exponer el punto anterior, los pormenores de la poca efectividad que representa la presentación del escrito de inconformidad y considerando por tal motivo la abrogación de tal figura jurídica, ahora es de señalar la finalidad o pretensión que se persigue con tal razonamiento, aunando a la pretensión que a continuación expondré sobre algunas modificaciones al artículo 46 del Código Fiscal:

El hecho de argumentar la desaparición de la instancia aclaratoria que representa el escrito de inconformidad, no significaría una merma en las oportunidades o Garantías Constitucionales del contribuyente de poder aclarar las observaciones que hagan los visitadores, siendo que primeramente el artículo 60 del Código Fiscal, dá facultades a los contribuyentes de autodeterminarse, esto en el sentido de que ellos mismos se calculen conforme a la ley de la materia el impuesto que deberán pagar significando con esto, que a partir de éste momento, los contribuyentes tienen esa libertad de aplicarse

el impuesto, sin intervención directa de autoridad, y más aún, de corregirse el pago que efectúen a través de la -- presentación de las declaraciones complementarias a des -- tiempo, también así, esa oportunidad de autocorregirse, o que se ponga al corriente en sus obligaciones fiscales, se dá hasta el momento en que se hace sabedor de una orden -- de visita, y hasta posiblemente en el desarrollo de la vi -- sita, representando con ello una disminución considerable del pago de recargos y de multas, todo ésto en el supues -- to, claro está, de que no se encuentre al corriente de -- sus obligaciones fiscales. También otra oportunidad más , es la que se puede presentar en el transcurso de una visi -- ta, siendo que los auditores comunmente solicitan o re -- quieren la presentación de documentos y la aclaración de ciertas partidas contables, para conocer más detenidamen -- te, la forma en que procedieron los contribuyentes para -- el cumplimiento de sus obligaciones, representando con ésto, una mayor oportunidad de autocorregirse y demostrar -- su manera de proceder, aún antes del cierre del acta fi -- nal, aunque al respecto de éste punto, es de aclarar que no resulta tan fácil esa oportunidad de corregirse, estánd -- do ya dentro del procedimiento de la visita, pero aún así se puede llegar a aclarar y corregir gran parte de los -- errores que se hayan cometido.

Y por último, la mayor oportunidad que se tiene de poder -- aclarar o contravenir los actos de autoridad, está en uti -- lizar los medios de defensa que marca el Código Fiscal.

Una manera de compensar, por así decirlo, ése derecho a -- la inconformidad que otorga el artículo 54 a los contribuy -- entes que han sido visitados por la Secretaría de Hacienda, ello por el motivo de pretender abrogar tal artículo -- y de que no vaya, como ya se mencionó, a causar mermas a

las Garantías de Seguridad Jurídicas, sería la de proponer que:

Los auditores formulen, dentro del desarrollo de la visita domiciliaria en forma resumida, toda la serie de omisiones y pormenores sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales que hayan encontrado en la contabilidad de los contribuyentes, para que de ésta manera se hagan de su conocimiento en una actuación que se les efectúe , y en la que considere la autoridad, que sea la penúltima o previa a la visita del levantamiento del cierre del -- acta final, para que de ésta forma, signifique otra oportunidad más a los contribuyentes de analizar el resumen de las observaciones planteadas, esto sería en el lapso de tiempo que transcurra, del levantamiento de esta acta a la visita del cierre del acta final.

Una vez ya, en la visita del cierre del acta, los contribuyentes deberán aclarar a manera de desahogo, tales observaciones, resumidas previamente, ante los auditores , haciéndolo en forma verbal, debiéndose asentar correlativamente, y a manera de conclusión todos los pormenores - que se aduzcan por parte del contribuyente y las observaciones efectuadas en forma resumida en la visita ante -- rior, para que así, una vez terminado ésto, se proceda a cerrar el acta final, entendiéndose con esto, que en el su puesto desahogo se entablaría un diálogo, en el que se - trataría de aclarar, corregir o verificar, las presu - bles diferencias encontradas por la autoridad, y así una vez ésto, la Autoridad Liquidadora en su oportunidad pro - ceda a determinar con mejores elementos y posiblemente - con un mínimo de error, las diferencias de impuesto a pa - ger, ésto en el caso de que no se haya logrado aclarar - las observaciones planteadas.

Antes de seguir adelante, quisiera hacer una pequeña aclaración con respecto al papel que debería desempeñar toda Autoridad Revisora, en relación a la modificación que pretendo, ésta es en el sentido de que, en el momento en que la Autoridad Liquidadora, al formular su resolución no haga alusión a que si las observaciones que haga, hayan sido o no desvirtuadas, aclaradas, etc, por el contribuyente, siendo que al hacerlo así, se podrían tomar como una resolución, ésto sería en el caso que, la autoridad de alguna manera contestara o contraviniera lo que argumenta - el visitado en la visita previa a la del cierre del acta final que aquí se propone modificar, y fuera asentada tal alegata en el acta, denotándose que ésta circunstancia podría traer consecuencias negativas por el hecho de que, posiblemente daría lugar a interpretaciones contrarias a la finalidad que aquí se pretende y principalmente al espíritu de ley que se persigue en la última parte de la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal, en el sentido de que las opiniones de los visitadores, no constituirán resolución fiscal.

En adición y como apoyo a lo aquí tratado, en lo que respecta a la tesis de la innecesaria interposición del escrito de inconformidad, por los motivos aquí expuestos, creo oportuno citar a manera comparativa, algunas opiniones de autores, sobre tal escrito.

El Lic. Sergio Fco. de la Garza menciona en su obra que: " Estimamos que el precepto viola los artículos 14 y 16- Constitucionales porque deja al visitado en estado de indefensión, pues estatuye un procedimiento defectuosamente regulado, ya que no obliga a la autoridad administrativa que al dictar su resolución sobre los hechos consignados en el acta de visita tome en cuenta las pruebas y --

las observaciones planteadas por el visitado ". (64)

Al respecto, mencionaré que tal opinión, resulta un tanto deficiente en lo que se trata de explicar, toda vez que si bien es cierto que, el precepto legal que contempla el escrito de inconformidad forma parte de un procedimiento defectuoso, y de que expresamente no se señala la obligación de la autoridad de tomar en cuenta las pruebas y observaciones formuladas por el visitado, y que -- además el citado autor haga referencia al artículo 84 -- del Código Fiscal de la Federación derogado, también lo es el caso de que si la autoridad no tomara en cuenta -- las pruebas o el escrito de inconformidad, estaría incurriendo en una violación a las formalidades de procedimiento, toda vez que no se trata de meras formalidades, sino de solemnidades elevadas a la categoría de Garantía Individual de Seguridad Jurídica.

Por su parte el Lic. Mayolo Sánchez Hernández, en su -- obra censura la existencia de la instancia en comento, -- que señalando únicamente dos de los cinco puntos en que se apoya, nos dice que: " Se estima que la existencia de ésta instancia de inconformidad, que se estableció con -- la finalidad de depurar las actas de auditoría a nivel -- administrativo y conciliatorio, es criticable por lo siguiente;

- 2) Al crearse una instancia administrativa, que no tiene la calidad de un recurso pues no reúne los requisitos para tal efecto y darle el carácter de obligatoria es tanto como conferirle a las actas de visita la calidad de resoluciones fiscales, lo que pugna con la disposición legal que expresamente consagra lo contrario.

(64) Derecho Financiero Mexicano. Idem. Pag. 777.

- 4) Representa un obstáculo al principio de que la administración de la justicia tributaria debe ser expedita.- Sin perjuicio de lo apuntado, si en el ejercicio de una auditoría, se lesionan las Garantías Individuales del contribuyente, éste podrá demandar el amparo y -- protección de la justicia federal ". (65)

Tales puntos de vista, vienen forzando lo que aquí se ha tratado de explicar, siendo que tal circunstancia, no está constituida como un recurso, en virtud de que en la disposición en que está contemplada es muy indeterminada por no tener los elementos suficientes que podría tener un recurso, también tal instancia, si representa un obstáculo en la administración de justicia, para una pronta resolución, ya que consta de un formalismo ineficaz y -- muy escueto, todo esto conforme a lo ya visto anteriormente.

El Lic. Gregorio Sánchez León, nos señala en su obra --- otro punto de vista, expresando la inconveniencia de la inconformidad que aquí se trata, argumentando que:

" Consideramos como inconstitucional el artículo 54 del Código Fiscal, ya que contraviene el artículo 16 de la Constitución Federal, porque en las actas de auditoría -- solo se asientan hechos y opiniones, y por consecuencia, el artículo 16 Constitucional, no exige la impugnación -- de las actas en sí mismas,... ". (66)

Esta opinión sí que representa una situación fuera de toda realidad jurídica a lo que marca el artículo citado, toda vez que si bien es cierto que, no se señala expresamente la prerrogativa de impugnar las actas que se levantan

(65) Opúsculo sobre Derecho Fiscal. Idem. Pag. 282.

(66) Derecho Fiscal. Idem. Pag. 322.

ten en toda visita, también lo es que, no obstante, las visitas deben ajustarse a cierto procedimiento bajo pena de inconstitucionalidad, y bajo la misma pena, deben cumplirse ciertos requisitos y ajustarse a determinada finalidad para la plena validez de sus actos, y si éstos, se traducen en molestia al particular en su persona o en sus bienes, deben quedar supeditados a las exigencias de las garantías consagradas en la primera parte del artículo 16 Constitucional, caso contrario, si se lesionan éstas, el particular podrá demandar el amparo y protección de la justicia federal, o hacer uso de los medios de defensa, en el caso concreto, los que señala el Código Fiscal, razón por la que considero innecesario que el ordenamiento antes invocado contemple la alternativa de la impugnación de las actas de visita.

Por último citaré la opinión del Lic. Humberto Rodríguez Domínguez, quien argumenta lo complicado que resulta, la presentación de tal escrito de la siguiente manera: " En efecto, la disposición que se examina contiene reglas de aparente facilidad en su ejercicio, más esta engañosa facilidad no debe provocar seducción en quien pretenda agotarla, por lo que si en ello se comete un error, éste puede tener posteriormente nefastas consecuencias, ya que es obvio que la ley no alude más que a términos genéricos de probanza, por ejemplo; pero no indica que pruebas son las más convincentes, ni como deberlas hacerlas, ni el valor que conforme a derecho les corresponde, de suerte que, como puede verse, no es tan simple como parece ser que procesalmente funcione eficaz y exitosamente este derecho de los contribuyentes, que como medio de defensa de ellos...". (67)

(67) Lic. Humberto Rodríguez Domínguez. Manual para la Defensa Fiscal de los Contribuyentes. Defiscal Ed. 5a. Edic. 1984, Mex. Pag. 44.

Sin mayor necesidad de un análisis de ésta consideración, Únicamente reitero en base a ésta que, el escrito de inconformidad solo está dispuesto de una manera muy generalizada, ésto, en el sentido de que el artículo 54 en comento, no representa la importancia que debe tener tal medio, al no tener siquiera un procedimiento propio como los recursos, en el que se señale paso por paso, la secuencia de los actos procesales, y así establecer su debida procedencia, resultando como dice éste autor, y en otras palabras; procesalmente no funciona muy eficazmente y exitosamente.

De todo lo anterior, concluimos que no todos los autores citados concuerdan completamente con mis razonamientos expuestos a lo largo de éste estudio, para considerar la innecesaria interposición del escrito de inconformidad, pero sí, con la imperiosa necesidad, aunque no textualmente, de abrogar tal ordenamiento, por estimar su ineficacia como un medio aclaratorio, y no tener una válida razón de existir, entre otros motivos, ésto no con la intención de que desaparezca tal oportunidad de poder aclarar las observaciones planteadas, sino que a través de las proposiciones que aquí se sugirieron, para que de alguna manera, subsane tal derecho, adecuando éstas a las condiciones del medio que representa el procedimiento que se lleva en la visita domiciliaria.

4.3. CONSECUENCIAS DE TALES CONSIDERACIONES.

Ya una vez expuestos los puntos relativos a los motivos que me llevaron a considerar el porque de la ineficiencia del escrito de inconformidad, la finalidad que pre-

tendo al exponer tales puntos con respecto a la forma de subsanar tal derecho de instancia que marca el artículo 54, ésto al concluir su abrogación del Código Fiscal; ahora por último, señalaré cuales serían las consecuencias posibles que se pudieran producir por las medidas o el mecanismo que expongo en el tema anterior, siendo que no basta que exponga y proponga tal modificación en el procedimiento que se sigue en toda visita domiciliaria, sino que también considero conducente mencionar sus posibles repercusiones que le pudieran significar - beneficios a los contribuyentes, así como al Fisco.

Al respecto mencionaré, que tal propuesta representaría un considerable beneficio a los contribuyentes, mejor - que el de presentar el escrito de inconformidad, siendo que el proponer que los auditores hacendarios, en una - visita previa a la del acta final, presenten un resumen formulado por ellos mismos, en sus dependencias correspondientes, de las irregularidades que encontraran a lo largo de toda la auditoría, por el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes, en el que se reflejaría básicamente en la revisión de la contabilidad, bienes o mercancías de éstos, tal procedimiento, les significaría que conozcan más detenidamente y oportunamente, el total de las observaciones que se les encontraran, y tengan la oportunidad de aprovechar el -- tiempo que transcurre, hasta la visita del cierre del - acta final, para analizarlas y reunir en su caso, la documentación que hubiere hecho falta, para que así, al - llegar el día de la visita, en el que se haga constar el cierre del acta final, se proceda a manera de desahogo, y en forma verbal, a aclararlas, y que los auditores , preguntando únicamente por cada una de las irregularida

des encontradas al contribuyente, hagan constar las objeciones planteadas en la susodicha acta final, para que - luego en su oportunidad, la Autoridad Liquidadora, conforme a la limitación que dispone el artículo 67 del Código Fiscal, proceda a determinar, en caso de que no se haya (a juicio de la Autoridad Liquidadora), logrado - demostrar o aclarar debidamente lo objetado y las contribuciones omitidas, por medio de una resolución fiscal, - significando con ésto, una oportunidad más, ya que como se pudo observar a través de éste sistema, también se obtendría realmente un inmediato y mejor control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes por parte de la autoridad. Toda vez que, los mismos auditores hacendarios a la vez que formularían sus observaciones en forma resumida, conocerían de las objeciones que planteen los visitados, y de ésta manera, posiblemente autocorregirse, significando con ésto, que repercuta en la resolución que emita la Autoridad Liquidadora, ya sea para que determinen la cantidad correcta de impuestos a pagar, o simplemente que no se emita ninguna resolución por haber aclarado debidamente dichas observaciones.

También repercutiría que cuando la Autoridad Liquidadora tenga en sus manos todas las actuaciones de los Auditores Hacendarios, tendrá mayores elementos de juicio para emitir o no una resolución, tomando como ya se mencionó, las dos posiciones, tanto la de los contribuyentes, como la de la Autoridad Revisora, y de ésta manera, no tengan ningún impedimento, excusa u obstáculo, para emitir prontamente su resolución, o no lo haga, no estando ya de -- por medio el plazo para interponer el escrito de inconformidad, la presentación de pruebas y el análisis de -

éstas, etc.

También así, en el aspecto económico, ya que vendría representando un ahorro por parte de los contribuyentes de tener que solicitar la asesoría legal o posiblemente contable, a personas calificadas en la materia, para interponer la inconformidad, y siendo en la forma que se propone, las objeciones que plantearían los contribuyentes en la visita, siempre estarían conectadas al aspecto contable que ellos mismos se supone conocen o a través de sus propios contadores, las harían directamente y en forma verbal a los visitadores, en forma declarativa sin intervención de ninguna otra persona.

En lo que respecta a esto último, quiero citar una opinión del Dr. Humberto Briseño Sierra, en el que hace alusión a los medios de defensa y que dice: "El mejor recurso es el no escrito.- El más efectivo es aquél que -- sin envoltura legal va en las gestiones personales, en el trato directo y en la verbal exposición ante el funcionario respectivo. Los demás son meros formalismos, que no formalismos, complicaciones y medios de alargar la solución de casos que frecuentemente podrían obtener fácil satisfacción.- Cualquiera sea el recurso que se intente, ya esté relacionado con la determinación del impuesto o se conecte con el procedimiento coactivo, la tardanza -- primero, y la desesperación después, anteceden a una casi segura pérdida del derecho ". (68)

Se denota que aunque no hace referencia al escrito de inconformidad, y si a un medio de defensa contemplado en el Código Fiscal, puedo desprender la importancia que le da a la serie de formalismos, muchas veces innecesarios,

(68) Derecho Procesal Fiscal. Idem. Pag. 147.

que hay que cumplir con procedimientos, para la solución de los problemas fisco-contribuyentes, ya que como se -- puede apreciar de lo anteriormente expuesto, que aunque la autoridad debe contar, como los particulares, con una oportunidad de enmendar sus errores, también lo es que -- ésta se dé sin tanto obstáculo de requisitos innecesarios, como es el caso que nos ocupa, ya que de una forma teórica, podría decir que el procedimiento administrativo debería ser más corto en los pasos a seguir, y con el menor número de formulismos, etc, para que de ésta manera se de una plena eficacia en éste, y en la forma de actuar de la autoridad, en el que para el efecto, el Lic.-Miguel Acosta Romero y a manera enunciativa, señala que el procedimiento administrativo debe reunir entre otras cosas, las siguientes características:

- " 1.- Actuación de oficio (inquisitivo);
- 2.- Forma escrita;
- 3.- Rapidez de procedimientos y técnicas;
- 4.- Flexibilidad;
- 5.- Actuación bajo el principio de legalidad; y
- 6.- Rapidez en las resoluciones ". (69)

Características que no se dan plenamente en el desarrollo de la visita domiciliaria, por la inclusión del escrito de inconformidad que se hace en éste, que como ya se vió, representa un medio ineficaz en el que también y adaptando algunas ideas del tratadista Narciso Bassola, mencionado por el Lic. Gabino Fraga, y que cita el Lic.-Miguel Acosta Romero, en su obra antes señalada, comentando lo que debería permitirse al particular, atendiendo a sus Garantías de Seguridad Jurídica, en base a lo siguiente :

(69) Teoría General de Derecho Administrativo-Idem. Pag. 342.

- " 3.- De las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada;
- 4.- Que se organice un sistema de comprobación para - que el que afirma una cosa la pruebe y el que la niegue, también;
- 5.- Agotada la tramitación, que se dé también oportunidad a las partes de alegar; y..." . (70)

Pudiendo apreciar, que aunque en el escrito de inconformidad, si se contemplan de alguna manera tales bases, - no se dan plenamente, como debería de ser un medio de defensa que éste representa, en el que si partimos simplemente de que el multicitado artículo 54 del Código Fiscal, no señala ante que autoridad debe presentarse la - inconformidad, en el que conforme al procedimiento que se lleva actualmente, cuando se interpone, ya no se hace ante la misma autoridad que revisa el cumplimiento - de las obligaciones fiscales del contribuyente, sino -- con otra que es la Autoridad Liquidadora, siendo que ésta no tuvo ingerencia directa en la visita, denotándose la falta de una mejor oportunidad de alegar o aclarar - debidamente, con la Autoridad Revisora, que es la que hace las observaciones, si contempla mejor aún, tales -- ideas mencionadas, tal como se vió de los pormenores explicados en el mecanismo citado.

En conclusión, después de haber expresado una serie de ideas con respecto a los beneficios que representaría - el mecanismo que aquí se da a conocer, y algunas peculiaridades sobre lo que representa un procedimiento administrativo, en tal mecanismo, en comparación al de la visita domiciliaria, es de mencionar también que, como

 (70) Teoría General de Derecho Administrativo. Ide. Pag. 343.

consecuencias jurídicas que significaría el planteamiento de la abrogación del artículo 54 del Código Fiscal, y la proposición de un nuevo modelo o mejor dicho una pequeña modificación dentro del procedimiento de la visita domiciliaria, para una mejor defensa de los intereses de los contribuyentes, y prevenir con una mejor oportunidad y medio, la posible emisión de una resolución que pudiera ser desfavorable.

Resultando de lo anterior, dos puntos que son:

- A) La abrogación del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación en vigor.
- B) La modificación al artículo 46, fracción VI del Código Fiscal de la Federación en vigor, en los términos explicados del mecanismo propuesto.

Como se puede observar, esto representaría una modificación y ampliación de dimensiones mayúsculas, que pudiera afectar en un momento dado, la delegación de facultades de las Autoridades Hacendarias, la autonomía procesal de los medios de defensa que señala el citado ordenamiento, o el sentido principal que se les da a las opiniones de los auditores como meras observaciones y no como resoluciones, según lo señala el artículo 46, fracción I, conservándose éste principio, por el contrario, representaría mayor oportunidad a los contribuyentes para aclarar ante los propios visitadores el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en menor tiempo, y disminuir considerablemente la posible emisión de una resolución errónea-determinante de créditos, que les vaya a significar pago de recargos, multas, más impuestos y pagos por honorarios, etc.

Por último, y como consecuencia de la serie de reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación, las cuales entrarán en vigor a partir de enero de 1986 y en virtud de que la presente tesis fué desarrollada conforme a los lineamientos que fija el Código Fiscal vigente en 1985, y además tratándo de interpretar los objetivos que persigue el Estado éste año fiscal, de querer alcanzar un sistema más justo y equitativo, buscando modernizar la Administración Tributaria imprimiéndole mayor eficacia en sus actuaciones; primeramente, se puede desprender de dichas reformas y en el caso concreto que nos ocupa, que en relación a las visitas domiciliarias se deriva básicamente la presencia de algunas situaciones tendientes de evitar el retraso del ejercicio de las facultades de comprobación, por parte de las Autoridades Fiscales. Luego, al respecto, mencionaré brevemente por considerarlo necesario la repercusión que tuvo principalmente la Reforma Fiscal citada a los artículos 53 y 54 del Código Fiscal de la Federación, tratados a lo largo de éste estudio, esencialmente éste último por el papel que desempeñó.

Primeramente, puedo derivar lo siguiente:

Artículo 53.- Se denota una mayor importancia a los plazos en los cuales los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deben proporcionar los datos, informes o documentación que les soliciten las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, toda vez que señala el derecho a la inconformidad, ya no solo en los hechos consignados en las actas finales, sino que también a los consignados en las actas parciales que se levanten en toda visita, esto cuando se hayan solicitado libros, registros, informes, etc, al contribuyente en el desarrollo de -

la visita domiciliaria.

Es decir, se tendrán por consentidos tales hechos si no -- presenta dicha documentación o señala el lugar donde se en cuentre, o también, si no se inconforma en el plazo fijado.

Artículo 54.- Se observa que en esencia es lo mismo, ya - que, lo único que cambia un poco es su redacción, para dar lugar a la importancia del tiempo de presentación de pruebas que se deban aportar, así como también, el hecho de -- considerarse "consentidos" los hechos consignados en actas cuando se den las circunstancias que se marcan en éste artículo, y ya no por "aceptados".

Aún a pesar de éstas reformas, no cambia el sentido de considerar al escrito de inconformidad como innecesario, por los motivos aún valaderos aquí expuestos, por el contrario, creo que reafirma aún más todo lo señalado en ésta tesis, siendo que a pesar de que se le ésta dando mayor importancia a la aportación de pruebas para desvirtuar las - observaciones hechas y asentadas en actas por los auditores, tales observaciones siguen sin constituir una resolución fiscal, considerando aún con éstas reformas, un mayor trámite y mayores complicaciones al contribuyente al significarle limitantes a las pruebas que desea aportar, siendo que representa más pérdida de tiempo para la emisión de la resolución fiscal determinante de créditos que proceda.

También así, y a mayor abundamiento, observo que no se alteran las disposiciones que regulan los medios de defensa de los contribuyentes, sino que más bien opino que se dan situaciones como se dijo anteriormente, para evitar el retraso de ejercicio de las facultades de la autoridad, por

medio de mecanismos en el procedimiento de comprobación que realizan, y así evitar en lo menos posible que el contribuyente que se sienta afectado por un acto indebido de Autoridad, ocurra a interponer los medios de defensa que marca el Código Fiscal, por vicios a las formalidades de procedimiento.

CONCLUSIONES

Esperando que el presente estudio haya sido lo más explícito posible, dada la complejidad que se puede presentar al hablar del procedimiento fiscal que encierra la visita domiciliaria y la pequeña adecuación a su funcionamiento que aquí se propone, no queda más que reiterar lo expuesto en el tema inmediato anterior y con respecto a las consideraciones que han sido explicadas a lo largo de éste estudio, señalándolas aquí como concluyentes.

PRIMERA.- Se propone la abrogación del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación.

Esto por la ineficacia procesal que representa el hacer uso de la alternativa que significa el escrito de inconformidad como medio aclaratorio para los contribuyentes, siendo como una base principal, que por el hecho de que no se utilice se va a perder el derecho de aclarar o impugnar las observaciones de los auditores, ya como resolución, y por los medios de defensa que marca el citado ordenamiento, toda vez que, primeramente, tales observaciones no constituyen una resolución fiscal, por lo tanto, no se producen consecuencias jurídicas negativas hacia los contribuyentes en caso de no inconformarse, en virtud de que no hay de por medio una resolución que determine y exija aún, un crédito fiscal. Asimismo, aún cuando se disponga que si no se inconforme el contribuyente dentro del plazo...etc, se tendrían por aceptadas o consentidas las observaciones efectuadas por la autoridad revisora.

SEGUNDA.- Como consecuencia del punto anterior, y del --
ajuste que se propone, traería forzosamente la lógica mo-
dificación a la fracción VI del artículo 46 del Código -
Fiscal de la Federación, ya que la inclusión de dicho --
ajuste, obedecería primordialmente a solventar de alguna
manera, la desaparición del escrito de inconformidad y -
también como medio de hacer valer la Garantía de Audien-
cia, sin que ésta consista en llevar a cabo una copia --
del procedimiento judicial ante la Autoridad Administra-
tiva, derecho que tienen los contribuyentes antes de que
se emita una resolución persiguiendo el bien común.

TERCERA.- Como se podrá advertir, el mecanismo que se --
propone, no significa una modificación estructural de la
función comprobatoria de parte de la autoridad, sino que
debe entenderse como función primordial la de dar una ma-
yor oportunidad legal a los particulares, de exponer sus
pretensiones sin la formalidad innecesaria que represen-
ta la interposición de la inconformidad, a fin de que la
resolución determinante de créditos fiscales, cuando pro-
ceda emitirse, tenga mayor certeza basándose ésta en el
valor informativo que significaría tal mecanismo en la -
visita, para que así adquiriera una mejor concepción la
autoridad al formular su resolución.

CUARTA.- Así por ello que, en éste estudio no se busca -
proponer modificaciones trascendentales desde el punto -
de vista de perfeccionamientos del sistema tributario -

sino de alguna forma tratar de incorporar medidas prácticas y eficientes que repercutan en beneficio tanto del - contribuyente como de la propia Secretaría de Hacienda, - permitiendo una actuación más eficiente de la Administración Tributaria.

Esto nos hace reflexionar sobre algo muy importante, y - que creo oportuno mencionar, que los contribuyentes debemos estar conscientes del correcto cumplimiento de las - disposiciones fiscales, a manera de no estar utilizando - las instancias, recursos o juicios como medios para dilatar el pago de las obligaciones fiscales a nuestro cargo así como también conscientes de nuestras obligaciones, y de las disposiciones que procesalmente asistan a los contribuyentes, para que en caso de que exista cualquier -- violación de índole fiscal, por mínima que sea, por parte de las autoridades competentes, intentemos los recursos o juicios que correspondan como medio no solo de seguridad jurídica, sino como un medio para lograr siempre el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

QUINTA.- Por otro lado, el Estado debe percibir las contribuciones sin dilación alguna, claro, dentro de lo permisible puesto que no puede detenerse la recaudación fiscal, ya que afectaría el normal funcionamiento de los -- servidores públicos, basándose en una razón jurídica-política, que es no solo la de asegurar la efectiva recaudación en tiempo, sino también la de impedir toda dilación contenciosa, ya sea entre otras causas, por la intención misma de los contribuyentes o por procedimientos

o instancias administrativas ineficaces, sin olvidar el tiempo que se lleva la Autoridad Administrativa en contestar o resolver un medio de defensa o solicitud.

BIBLIOGRAFIA CITADA

1. ACOSTA ROMERO MIGUEL.- Teoría General del Derecho Administrativo.- Ed. Porrúa.- 3a. Edición.- México, 1979.
2. BRISEÑO SIERRA HUMBERTO.- Derecho Procesal Fiscal.- Editorial Porrúa.
3. CORTINA GUTIERREZ ALFONSO.- Ciencia Financiera y Derecho Tributario.- Ed. Tribunal Fiscal de la Federación.- 1a. - Edición.- México, 1981.
4. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano.- Ed. Porrúa.- 10a. Edición.- México, 1981.
5. DEL RIO GONZALEZ MANUEL.- Compendio de Derecho Administrativo.- Ed. Cárdenas.- 1a. Edición.- México, 1981.
6. FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE MAURICIO.- Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales.- Ed. Dofiscal.- 1a. Edición.- México, 1983.
7. MARTINEZ LOPEZ LUIS.- Derecho Fiscal Mexicano.- Ed. Contables y Administrativas, S.A.- 4a. Edición.- México, 1984.
8. RAMIREZ FONSECA FRANCISCO.- Manual de Derecho Constitucional.- Ed. PAC.- 3a. Edición.- México, 1983.
9. RODRIGUEZ DOMINGUEZ HUMBERTO.- Manual para la Defensa Fiscal de los Contribuyentes.- Módulo 1. Ed. Dofiscal.- 5a.- Edición.- México, 1984.
10. RODRIGUEZ LOBATO RAUL.- Derecho Fiscal.- Ed. Sagitario.- Colección Textos Jurídicos Universitarios. 1983.

11. SANCHEZ HERNANDEZ MAYOLO.- Opúsculo sobre Derecho Fiscal.- Ed. Oiguin, S.A.- 1a. Edición.- México, 1983.
12. SANCHEZ LEON GREGORIO.- Derecho Fiscal.- Ed. Cárdenas.- 6a Edición.- México, 1983.
13. SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS.- Nociones de Derecho Fiscal .- Ed. PAC.- 1a. Edición.- México, 1983.
14. SIERRA ROJAS ANDRES.- Derecho Administrativo.- Ed. Porrúa, 9a. Edición.- Tomo 1 y 2.- Mexico, 1979.

DICCIONARIOS

1. PALLARES EDUARDO.- Diccionario de Derecho Procesal Civil.- Ed. Porrúa.- 16a. Edición.- México, 1984.
2. CARDENAS EDUARDO.- Diccionario Moderno.- Ed. America, S.A. 8a. Edición. 1983.

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
4. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
5. Ley del Seguro Social.

JURISPRUDENCIAS

1. Jurisprudencia del Tribunal Colegiado de Circuito. Amparo Directo 828/73. Gilberto Almada Ramírez. 14 de marzo de - 1974. " Impuestos Sobre la Renta e Ingresos Mercantiles " Edic. Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Dirección General de Legislación Tributaria. 1976. Pag.327.
2. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Revisión 61 / 78. Juicio 6844/76. Resolución de fecha 28 de junio de - 1979.
3. Jurisprudencia No. 91. Al resolver las revisiones 1213/79 de 1981, 443/80 y 1393/79 de 1981. Tesis transcrita en la obra del Lic. José Mauricio Fernández y Cuevas. " Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación ". " 1977-1985 ". Módulo I. Ed. Dofiscal. 1a. Edic. 1985. Mex,D.F.
4. Jurisprudencia No. 64. Sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación. Revisiones 800/78, 185/75 y 576/77. Ob. Cit. en el punto 3.
5. Jurisprudencia No. 20. Al resolver las revisiones Nos.55/75/6971/73, 27/76/5284/76 y 813/78/1851/77 (1979). Ob. -- Cit. en el punto 3.
6. Tesis del Tribunal Colegiado de Circuito. Amparo Directo-714/72. Obra: " Impuestos Sobre la Renta e Ingresos Mercantiles ". Edic. Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Dirección General de Legislación Tributaria. -- 1976. Pag. 325.

7. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio de Nulidad No. 26/71/3394/70. Resolución del Pleno. 1971. Ob. - Cit. en el punto 1. Pag. 327.
8. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio de Nulidad No. 88/69, 3446/68. Resolución del Pleno. 1972.
9. Jurisprudencia No. 66. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Revisiones 813/78, 1117/78 y 662/76. 1979. Ob. Cit. en el punto 3.
10. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio de Nulidad No. 1701/71. Resolución del 20 de agosto de 1971.- 1a. Sala. Ob. Cit. en el punto 1. Pag. 328.