



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Contaduría y Administración

EL CONTRIBUYENTE Y LOS DERECHOS
HUMANOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
Que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

ESTEBAN EDGAR QUIJADA MARTINEZ



Asesor: C. P. Gilda Escobedo Toledo

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

México, D. F.

1994

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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.

A MI MADRE

POR HABERME DADO LA VIDA Y A LA VEZ
HABERLA GUIADO.

A MIS HERMANOS.

A LA UNIVERSIDAD

POR DARME LA OPORTUNIDAD DE ESTUDIAR

A MIS MAESTROS

POR HABER DEJADO EN MI, PARTE DE LO
QUE HAN RECOGIDO A SU PASO.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	4
 CAPITULO 1 CONCEPTOS GENERALES DEL ABUSO	
1.1 Antecedentes	5
1.2 Definición	8
1.2.1 Abuso de autoridad	10
1.2.2 Autoridad fiscal	12
1.3 Clasificación del abuso	14
1.3.1 Tipos de abuso	14
1.3.2 Tipos de autoridad fiscal	17
 CAPITULO 2 LA COMISION NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS Y EL ABUSO DE LA AUTORIDAD FISCAL	
2.1 Antecedentes	21
2.2 Definición de la CNDH	24
2.2.1 Facultades	26
2.2.2 Funciones	28
2.2.3 El procedimiento ante la CNDH	30
2.3 La legalidad y la seguridad jurídicas	34
2.4 Los hechos violatorios de derecho	40
2.4.1 Violaciones administrativas	40
2.4.2 Vicios en los procedimientos	41
2.4.3 La autoridad y el servidor público	43

**CAPITULO 3 LA OBSERVANCIA IRRESTRICTA DE LAS FACULTADES
DE LAS AUTORIDADES FISCALES CONSTITUYEN UN
ABUSO**

3.1 La visita domiciliaria	45
3.1.1 Expedición de la orden	50
3.1.2 Identificación de los visitantes	58
3.1.3 Circunstanciación del acta	61
3.1.4 Secuestro de libros	65
3.1.5 Orden de revisión de la documentación del dictamen	68
3.1.6 La garantía de audiencia en la fase administrativa de la visita domici- liaria y de revisión del dictamen.	72
3.1.7 Plazo para realizar la revisión e informe de resultados.	75

**CAPITULO 4 LA DETERMINACION DE DIFERENCIAS A PAGAR EN
APOYO A LA DISCRECION DE LA AUTORIDAD FISCAL
ES CONTRARIA A DERECHO**

4.1 Presunciones de la autoridad fiscal	80
4.2 Ingresos por depósitos en bancos	84
4.3 Diferencias entre activos reales y existentes	88
4.4 Ingresos sobre compras no registradas	89
4.5 Ingresos sobre faltantes de inventarios	93
4.6 Ingresos por bienes poseídos	93

CONCLUSIONES	95
---------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	96
---------------------	-----------

ABREVIATURAS

- 1.ART. Artículo
- 2.C.F.F. Código Fiscal de la Federación
- 3.CNDH. Comisión Nacional de Derechos Humanos
- 4.Const. Constitucional
- 5.C.P. Código Penal
- 6.DOF Diario Oficial de la Federación
- 7.J.N. Jurisprudencia Número
- 8.L.R.S.P. Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos
- 9.LTOC. Ley de Títulos y Operaciones de Crédito
- 10.No. Número
- 11.ob.cit. Obra citada
- 12.P Precedente
- 13.PAG. Página
- 14.PRESS. Precedente Sala Superior
- 15.RTFF Revista del Tribunal Fiscal de la Federación
- 16.S.H.C.P. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- 17.SS Sala Superior
- 18.TASS Tesis Aisladas
- 19.TFF Tribunal Fiscal de la Federación

INTRODUCCION

El tema de los Derechos Humanos respecto del contribuyente es apasionante, por lo cual decidí ahondar en él, y a través de la búsqueda descubrí que había un desconocimiento que no solo era mio, esto me motivo a mostrar esta investigación con el propósito de brindar algo útil al contribuyente, la Contaduría y al público en general.

Esta investigación abarca cuatro capítulos a saber: el primero nos muestra la ilustración básica del abuso de autoridad y los organismos tendientes a incurrir en él, el segundo nos lleva a conocer el desarrollo del Ombudsman a nivel nacional e internacional para contrarrestar el abuso de autoridad, finalmente el tercero y cuarto capítulos se enfocan directamente a la legalidad y seguridad jurídicas del acto administrativo a través del análisis de la jurisprudencia existente al 7 de julio de 1994. Espero que su lectura resulte provechosa e ilustrativa al lector.

CAPITULO I CONCEPTOS GENERALES DEL ABUSO

1.1 ANTECEDENTES

El delito de abuso de autoridad se remonta a las civilizaciones más antiguas, encontrando a sus primeros expositores en los civilistas romanos, posteriormente correspondió a Luis Josserand civilista frances, llevar a cabo uno de los estudios más completos sobre el abuso del derecho. (1)

Así encontramos que el abuso de autoridad en el derecho romano, se encuentra tipificado en el delito de prevaricación(2), que es la designación genérica de los distintos actos que puede realizar un servidor público, sin apego a las normas de integridad y honradez con las cuales esta obligado a proceder en el desempeño de sus funciones. La tipificación de este delito, se hizo con la finalidad de que el particular pudiera recobrar las sumas que el funcionario infiel obtenia por medio de la extorsión.

Del delito de prevaricación se desprenderia posteriormente el de peculado y el de concusión, el primero consistia en el robo que hacia el funcionario del presupuesto público, el de concusión en la extorsión que se hacia a los particulares, bajo amenazas de

acusaciones falsas. Así como también la corrupción del servidor público, consistente en recibir dinero para "ayudar" al particular.

De este modo y con características similares, aparece tipificado posteriormente en el derecho alemán, en su Código Penal, en el derecho italiano y en el derecho argentino entre otros.

En el derecho mexicano encontramos sus primeros antecedentes en el Código de 1871, el cual en su título undécimo dedico un rubro específico a los "Délictos de los Funcionarios Públicos en el Ejercicio de sus Funciones", así mismo este Código tomo como modelo el Código Penal Español de 1850.

Posteriormente el Código Penal de 1929 y el de 1931 siguieron en su texto al de 1871, con el título denominado "De los Délictos Cometidos por Funcionarios Públicos".

Las primeras leyes mexicanas antecesoras de la actual Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos, fueron expedidas en noviembre de 1870 y mayo de 1896, ambas al amparo de la constitución de 1857. La actual Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos publicada en el Diario Oficial del 21 de febrero de 1940, está fundamentada en el artículo 109 de la constitución de 1917, que faculto al Congreso de la Unión para expedirla.

Así habria de reconocerse en México la existencia del abuso de autoridad, habria de reconocerse que el derecho llevado más allá de lo permitido por la ley, de lo establecido en los ordenamientos legales, degenera en abuso, y a medida que México crece y se desarrolla, el derecho escrito y los medios de administración del mismo evolucionan, dando paso a un estado de derecho que todo mexicano debe estar presto a defender.

Habrian de pasar muchos años antes de dar un nuevo paso en el adelanto constitucional del estado mexicano de derecho, por una reforma que incluyera el precepto de abuso de autoridad, y propugnara por su castigo en todos los ámbitos, el 28 de enero de 1992, sería publicada en el Diario Oficial de la Federación la reforma al artículo 102 constitucional que daría paso a la creación del primer organismo defensor de los derechos humanos elevado a nivel constitucional, "La Comisión Nacional de Derechos Humanos".

1.2 DEFINICION

Antes de dar una definición de lo que constituye un abuso de autoridad, es necesario resaltar el hecho de que compete al contador público por analogía y al abogado fiscalista por designación (art.122 fracc.III CFF), en la mayoría de los casos la representación del contribuyente ante las autoridades fiscales y el tribunal fiscal, esto por ser precisamente el contador público y el abogado fiscalista los profesionistas que cuentan con la capacidad técnica necesaria, para asesorar al contribuyente a través del análisis que hagan de la situación en concreto.

También es importante señalar que el abuso se puede dar desde diferentes niveles, que van desde el mal trato al contribuyente, negarse a recibir la presentación de documentos, obligarlo a esperar demasiado para recibirle un documento, hasta la interpretación errónea de las disposiciones fiscales en perjuicio del contribuyente, o no sólo erróneas sino tomarse atribuciones de interpretación de la ley que no le corresponden a un determinado sector de los servidores públicos.

Otro aspecto que reviste importancia en el abuso de autoridad, es la frecuente forma en que sucede que los visitantes elaboran documentos que el contribuyente tiene que firmar, en los cuales se asientan datos como, "acepto el crédito y hago constar que no hare reclamaciones posteriores"; sobre este

punto 1a S.H.C.P. reconoce la existencia de estos ilícitos, así como la forma de obtenerlos, ya que la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, publicada mediante folletería de la SHCP en julio de 1992 en su punto 2 de la presentación dice :

"2. Los visitantes tienen prohibido exigir la renuncia de los medios de defensa, estos son irrenunciables". (3)

En este párrafo transcrito de la carta de los derechos del contribuyente auditado se puede observar que en la práctica se dan anomalías que degeneran en abuso, tales como pedir al contribuyente que a través de un documento acepte por "decisión propia", no hacer reclamaciones posteriores por pagos indebidos. Este tipo de documentos tiene como uno de sus fines evitar trabajo a la autoridad fiscal por un crédito calculado sobre bases inconsistentes, ya que se hace creer al contribuyente que al firmar el documento ya no tiene el derecho de reclamar, lo cual es falso, ya que como la misma carta de derechos del contribuyente auditado lo menciona, los derechos son irrenunciables; así lo establece el artículo primero constitucional, al decir "todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".

Sin embargo, estas prácticas, aunadas al desconocimiento del contribuyente en la materia, pone en entredicho el que la autoridad administrativa este respetando el principio de

legalidad y seguridad jurídicas plasmados en la constitución, principios que son derechos humanos universales.

1.2.1 ABUSO DE AUTORIDAD

Definición: "Son los actos realizados por una autoridad administrativa que en ejercicio de sus funciones, le da un cauce distinto al fin y motivos por los cuales le fue concedido dicho poder"(4), llegando a realizar actos ilegales y excesivos.

De la definición anterior se desprende el hecho del desvío de poder que hace el servidor público de las prerrogativas que le han sido concedidas, con lo cual degenera en abuso, así como también la existencia de dos clases de este desvío de poder; "la ilegalidad del acto, y el exceso en las funciones".

La clasificación anterior no interfiere para que un acto abusivo pueda encontrarse a la vez en ambos supuestos.

En el estado de derecho mexicano, el abuso de autoridad está tipificado en el artículo 215 del Código Penal para el Distrito Federal y en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos en el artículo 18.

El siguiente resumen muestra las equivalencias de ambos ordenamientos, que afectan el abuso de autoridad fiscal.

Tanto el Código Penal como la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos nos dicen, que comete el delito de abuso de autoridad, todo funcionario público, agente de gobierno, o sus comisionados, sea cual fuere su categoría en los siguientes casos:

L.R.S.P. ART. 18

C.P. ART. 215

FRACCION X

FRACCION II

A) Cuando con motivo de sus funciones, violenta, veje, o insulte a cualquier persona que intervenga en una diligencia, sin causa justificada.

FRACCION XI

FRACCION III

B) Cuando indebidamente retarde o niegue a los particulares la protección o servicio que tenga la obligación de otorgarles, o impida la presentación o el curso de una solicitud.

FRACCION LXXI

FRACCION IV

C) Cuando ejecute cualquier otro acto arbitrario o atentatorio a los derechos garantizados por la Constitución o por las leyes federales respectivas.

En general, ambos ordenamientos legales, encuadran el abuso de autoridad en el desvío de poder que hace el servidor público en el desempeño de sus funciones, atentando contra los derechos del gobernado, y traicionando la confianza en él depositada.

La autoridad fiscal tiene un fin social, que es entre otros,

el cobro de los impuestos, en beneficio de la sociedad, y no en beneficio de intereses privados o de la productividad exigida a las oficinas fiscales; por lo cual, si el particular está obligado a respetar los ordenamientos legales, más obligado aún está el servidor público a realizar sólo aquellos actos permitidos por la ley, los cuales tienen un fin social del cual no debe apartarse, ya que los ordenamientos legales fueron creados para el servicio y por la sociedad; y no la sociedad para servicio de los ordenamientos legales.

1.2.2 AUTORIDAD FISCAL

Definición: Es una autoridad administrativa "que forma parte de la hacienda pública que se encarga de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso"(4), así como aplicar sanciones con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos.

De la definición anterior podemos hacer el siguiente Análisis:

Es una autoridad administrativa, porque ejerce las funciones que el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere al Presidente de la República

en materia de impuestos, el cual dice explícitamente deberán ser de exacta observancia. De lo anterior se sigue que las autoridades sólo tienen las facultades que las leyes les otorgan, no pudiendo tomarse atribuciones que no especifique una disposición legal expresa, caso en el cual harían un uso arbitrario de las facultades que les han sido conferidas, en perjuicio del contribuyente y de sus derechos constitucionales.

Es una parte de la hacienda pública, porque no todas las autoridades hacendarias son autoridades fiscales; por lo cual la S.H.C.P. designa a un conjunto de organismos fiscales autónomos para que en su representación lleven a cabo las atribuciones que el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal le confiere en materia de impuestos; dicha ley en apoyo a los artículos 89 fracción I y 90 constitucionales.

Tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 89 fracción I, como la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en sus fracciones II y III concuerdan con el precepto de que la ejecución de las leyes por parte de las autoridades fiscales deben ser de estricta observancia. Este precepto lo retoma el C.F.F. en su artículo 5 primer párrafo, señalando que, "las disposiciones fiscales son de aplicación estricta.

1.3 CLASIFICACION DEL ABUSO

Atendiendo a la clasificación hecha por Josserand sobre el criterio del abuso de los derechos, y considerando que el abuso de autoridad es el exceso en el ejercicio de un derecho conferido a una autoridad; podemos distinguir tres clases de actos por los que un servidor público puede incurrir en responsabilidad:

1.3.1 TIPOS DE ABUSO

- 1) " Actos ilegales
- 2) Actos abusivos
- 3) Actos excesivos" (6)

Los actos abusivos no se ejemplificaran expresamente, ya que a mi criterio, tratandose de la autoridad administrativa, el acto ilegal y excesivo son en sí abusivos.

1) Acto ilegal. Son los que se ejecutan violando las disposiciones legales y/o reglamentarias, transgrediendo los limites de la autoridad "que solo puede hacer lo que la ley le permite".

Dentro de este tipo de actos de violación de disposiciones legales, el contador encontrara créditos calculados a favor de hacienda, violando las disposiciones legales a las cuales debe

sujetarse el acto administrativo, con lo cual resulta a la postre la ilegalidad del acto administrativo; de este tipo de violaciones a la ley son objeto de estudio y ejemplificación en el capítulo tres y cuatro de esta investigación, estableciendo las bases jurídicas de la ilegalidad en cada uno de estos por ser el tema central de esta investigación; ya que la ejemplificación y determinación de estos actos requiere de un análisis detenido.

Por otra parte, la realización de estos actos se da en diversos niveles del servicio público que ofrece la S.H.C.P. la cual reconoce plenamente la existencia del abuso de autoridad por parte del servidor público en México; así, en la carta de los derechos del contribuyente auditado dice claramente en la presentación:

....Estas quejas ayudan a la secretaría a "corregir abusos" y evitar desviaciones..., por lo que aún ante la aparente "inactividad" de la autoridad fiscal para corregir las irregularidades, éstas siempre pueden ser combatidas en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad.(7)

Este párrafo nos muestra claramente la aceptación de la existencia del abuso de la autoridad fiscal por parte de los representantes de la S.H.C.P. además de aceptar también la poca atención prestada a la misma; ya que dice que las irregularidades podrán ser combatidas en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad; y hay que recordar que no siempre se

llega a esos límites, por lo que los abusos que se cometan en contribuyentes que no promuevan tales situaciones podrán quedar impunes.

Por otra parte, sin necesidad de llegar a la visita domiciliaria, se cometen arbitrariedades con los contribuyentes que acuden a presentar documentos, nos dice Alejandro Ponce Rivera: "las largas filas, el mal trato, la revisión documental, la revisión de requisitos, el rechazo de tramites, actitudes estas de los servidores públicos, que son ilegales, inconstitucionales, violatorias de garantías individuales, e inclusive delictivas". (8)

3) Actos excesivos. Son actos que en orden genérico serían irreprochables, sin embargo, son productores de responsabilidad por el riesgo que entrañan, el servidor público incurre en responsabilidad, en virtud del peligro anormal que entraña su proceder y la posibilidad de que estas prácticas se generalicen.

En tal caso podemos encontrar las cadenas que establecen algunos servidores públicos, al revisar fiscalmente a un contribuyente, y no teniendo bases para calcular un crédito, optan por la revisión fiscal de los parientes del contribuyente fiscalizado, o en el peor de los casos retardan los resultados de la revisión, a fin de causar molestias permanentes al contribuyente. En este caso el servidor público no tiene prohibido establecer este tipo de revisiones, pero es lógico que

una de las prerrogativas de la S.H.C.P. es la de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, y ésta es inclusive la motivación que viene inscrita en las ordenes de visita; no así la de causar molestias o establecer presiones sobre determinados contribuyentes por el solo hecho de tener la seguridad de la evasión fiscal; si ésta no es comprobable por las autoridades, o en razón de impulsos de orden personal. Por lo cual el servidor público solo puede y debe aplicar las leyes establecidas, sin considerar otros aspectos de orden personal, pues si lo hace, esta excediéndose en la prerrogativa que le ha sido concedida. De permitirse este tipo de prácticas, estaríamos ante el riesgo de que cualquier servidor público, pudiera tener un poder más allá del permitido por las leyes sobre el contribuyente, por el solo hecho de estar ocupando un cargo público. Ya que las auditorías de la S.H.C.P. se basan en criterios de selección previamente establecidos, y no en impulsos personales del titular de la prerrogativa.

1.3.2 TIPOS DE AUTORIDAD FISCAL

Ahora bien, el hecho de que no todas las autoridades hacendarias sean autoridades fiscales, quiere decir que solo un determinado conjunto de organismos autorizados expresamente por el ejecutivo federal, tienen las facultades revisoras en materia

fiscal.

Este conjunto de organismos fiscales autónomos conjuntamente con algunas dependencias de la S.H.C.P. conforman los diferentes tipos de autoridad fiscal. Para una mejor comprensión separaremos lo que constituye el conjunto de organismos facultados expresamente para realizar visitas domiciliarias, de las dependencias de la S.H.C.P. que aún teniendo ingerencia en materia fiscal, no realizan las auditorias directamente al contribuyente.

Según la clasificación que hace el maestro Andrés Serra Rojas podemos distinguir tres tipos de autoridades administrativas en la S.H.C.P.

1) "Las autoridades hacendarias, que tienen a su cargo la determinación de la política financiera.

2) Los organismos fiscales autonomos que son autoridades hacendarias en materia de impuestos.

3) Otras autoridades hacendarias, dependencias de la propia S.H.C.P. -que asumen otras funciones fiscales- como la tesoreria de la federación y otras"(9).

Dentro del punto uno se encuentran los organismos de la S.H.C.P. que tienen ingerencia en el Sistema Financiero Mexicano, como son: la Dirección General de Banca de Desarrollo, Dirección

General de Banca Múltiple, y Dirección General de Seguros y Valores.

Los organismos relacionados en el punto 2 y 3, son las autoridades hacendarias objeto de estudio.

En el punto tres se mencionan a la Tesorería de la Federación y otras, las otras mencionadas son autoridades fiscales que tienen ingerencia en la interpretación de las leyes fiscales, decretos y política fiscal, tal es el caso de las autoridades mencionadas en el artículo 2 del reglamento interior de la S.H.C.P. que considera entre otras a la Dirección General de Política de Ingresos, la Dirección General de Recaudación, Dirección General Técnica de Ingresos y a la Dirección General de Aduanas, cada una de estas entidades con sus respectivas subdirecciones. Estas entidades aún cuando son autoridades fiscales, no realizan revisiones directas, excepto el caso de la dirección general de aduanas y sus subdirecciones.

En el caso de la Tesorería de la Federación ésta sí realiza revisiones directas, determinando el impuesto del 2% sobre nóminas, predial (Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal) e impuesto al valor agregado.

En el inciso 2 se mencionan a los organismos fiscales autónomos, que son autoridades hacendarias especializadas en materia de impuestos, dentro de este punto encontramos a los

organismos que tienen relación directa con el contribuyente en materia de visitas domiciliarias y otros actos administrativos, como las sanciones. Y las entidades que lo conforman son la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, las Unidades Administrativas Regionales, las Coordinaciones de Administración Fiscal y las Administraciones Fiscales Federales.

Las administraciones fiscales federales son 45 en todo el país con 8 coordinaciones de administración fiscal.

Hay que tomar en cuenta que el contribuyente sólo podrá ser fiscalizado directamente por las entidades que pertenezcan a su domicilio. Y en casos especiales de cambio de domicilio, la entidad a que pertenecía podrá revisarlo si antes del cambio ya había iniciado facultades de revisión.

CAPITULO 2 LA COMISION NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS Y EL ABUSO DE LA AUTORIDAD FISCAL

2.1 ANTECEDENTES

Como resultado de los constantes abusos por parte de las autoridades, el ciudadano se vio obligado a establecer mecanismos que le aseguraran el respeto efectivo de sus derechos garantizados en la Constitución; para lograrlo, se tuvieron que establecer organismos representantes del pueblo, mediante los cuales los individuos pudieran de manera agil y sin formalismos quejarse de las arbitrariedades y violaciones administrativas cometidas por las autoridades y los funcionarios públicos.

Este tipo de organismos tuvo sus inicios en España, donde el rey concedía a determinados subditos "fueros" que ahora llamamos Derechos Humanos; y llegó a existir un funcionario al cual se le denominó Justicia Mayor "que era el encargado de hacer respetar esos derechos a las demás autoridades y al mismo rey"(10)

Posteriormente, a nivel constitucional este organismo tiene su primera manifestación en Suecia en 1809, donde se le conoce con el vocablo de Ombudsman que quiere decir representante, en este país se estableció con el fin de lograr un control adicional sobre el cumplimiento dado a las leyes por las autoridades, a través de las quejas que se obtuvieran de los gobernados.

De este país se difunde a diferentes países Europeos; con características similares, entre los que se pueden nombrar a Gran Bretaña, Francia, Italia y Portugal; para difundirse posteriormente en América.

En México se manifiesta primeramente en San Luís Potosí en 1847, a través de la Procuraduría de Pobres creada por Don Ponciano Arriaga, (11) esta tardía primera manifestación se debió a que, desde la llegada de los españoles a México y hasta antes de 1847 en ningún ordenamiento jurídico se reconocían ningún tipo de derechos para los gobernados mexicanos, los cuales podían ser vejados, maltratados y humillados en todas las formas posibles por las autoridades.

Por lo cual no podía existir tampoco un organismo defensor de esos derechos no reconocidos, así, en la constitución de 1847 se le reconocieron por primera vez al mexicano en el artículo 5 las garantías de seguridad, igualdad, libertad y propiedad.

La Constitución de 1857 contiene ya los "primeros 29 artículos constitucionales con las mismas garantías individuales que ahora poseemos". (12) El proyecto creado por Don Ponciano Arriaga tuvo muy corta duración, ya que como se recordara, en México no se respetaron las Garantías Individuales, lo cual dio origen a la revolución mexicana, y a la nueva Constitución de 1917, por lo que tuvieron que pasar 132 años para que surgiera nuevamente esta figura en los ordenamientos jurídicos mexicanos.

"En 1979 en Nuevo León fue creada la dirección para la defensa de los Derechos Humanos, en 1983 en Colima el Procurador de Vecinos, en 1986 en Oaxaca la Procuraduría Social de la Montaña, en 1987 en Guerrero la Procuraduría Social de la Montaña, en 1988 en Aguascalientes la Procuraduría de Protección Ciudadana, y en Queretaro la Defensoría de los Derechos de los Vecinos".(13) Todos estos organismos aunque efectivos no lograron gran auge, debido al poco apoyo legislativo con el que contaron, "legitimidad e independencia", y sin el cual difícilmente podían establecer control sobre los abusos de las autoridades y los servidores públicos.

En el Distrito Federal, se estableció en 1989 la Procuraduría Social del Departamento del Distrito Federal, y el 6 de Junio de 1990 fue publicada en el D.F.O. la creación de la C.N.D.H. Por decreto presidencial.

Ante el buen funcionamiento de este organismo, el 28 de enero de 1992 se publicó en el D.O.F. el decreto presidencial, que apoyado en el artículo 89 fracción I Constitucional elevaría a la C.N.D.H. a nivel constitucional, y obligaría a su creación en todos los Estados de la República; así, la tendencia que venía de los Estados hacia el centro del país se revertiría elevada a nivel constitucional y con tendencias francamente sancionadoras hacia el servidor público infiel.

2.2 DEFINICION DE LA COMISION NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS

Para definir lo que es actualmente la C.N.D.H. la separaremos en cada una de sus partes, empezando primeramente por definir lo que son los derechos humanos.

El término Derechos Humanos es relativamente nuevo en nuestro país, se utiliza a nivel mundial para designar a los derechos esenciales y fundamentales del ser humano; en México antes de utilizarse este término se utilizó el de Garantías Individuales, Garantías Constitucionales y Libertades Públicas; todos con el mismo significado, tan es así; que el título de esta investigación bien podría denominarse "El contribuyente y las Garantías Individuales". Actualmente nuestra Constitución mexicana de 1917 en su Título Primero, Capítulo I del artículo 1 al 28, consagra los Derechos Humanos bajo el Título denominado: de las Garantías Individuales.

Margarita Herrera Ortiz describe así a los Derechos Humanos:

"Las Garantías Constitucionales o Derechos Humanos, son un conjunto de normas consagradas en el texto constitucional, en las que concurren de una manera armoniosa, principios filosóficos, sociales, políticos, económicos y culturales con la finalidad de proporcionar al gobernado, una existencia y convivencia pacífica, próspera y digna sobre la tierra". (15)

Dentro de los primeros 28 artículos constitucionales que consagran los derechos humanos, encontramos los de legalidad y seguridad jurídica esencialmente en los artículos 14 y 16 constitucionales, los cuales establecen los requisitos y formalismos a que debe sujetarse todo acto administrativo; en nuestro caso específico los de la SHCP en las visitas domiciliarias.

Así mismo nuestra constitución en su artículo 133 consagra claramente su supremacía sobre cualquier otro ordenamiento legal; por lo que tenemos que cualquier acto administrativo que no cumpla con algún requisito constitucional, sea este el más mínimo, sera improcedente, sin que causa alguna justifique su falta de apego al máximo ordenamiento legal; de lo cual se infiere que ninguna ley o procedimiento llevado a cabo por autoridad alguna, puede ir y mucho menos ejecutarse en contra de los derechos humanos.

Teniendo ya definido lo que son los derechos humanos, podemos establecer una definición de la CNDH.

Definición "Es un organismo descentralizado del gobierno federal que actúa en representación del pueblo mexicano ante sus autoridades administrativas y "tiene por objeto esencial la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los derechos humanos previstos por el orden jurídico mexicano".(16)

Se constituyo como un organismo descentralizado por necesidades administrativas y jurídicas; ya que la seguridad pública social por ser una actividad estratégica y prioritaria, no es conveniente que la realice otro tipo de organismo, que impediría la celeridad y eficiencia con las que cuenta la CNDH, aún cuando no percibe ninguna remuneración de los demandantes.

Respecto de la señalización que se hace de su ingerencia solo ante autoridades administrativas; hay que recordar que debido a la división de poderes en México, la actividad administrativa corresponde al poder ejecutivo representado por el presidente de la república; luego entonces, al ser éste el jefe supremo de la administración pública federal, se entiende que los organismos administrativos son todos los que señala el artículo 1 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal.

2.2.1 FACULTADES

El artículo sexto de la ley de la CNDH señala las facultades de la CNDH; las que se refieren a todas aquellas atribuciones fundadas en ley a fin de lograr su objetivo primordial "la protección de los Derechos Humanos".

Esas facultades son las siguientes:

a) "Recibir quejas de presuntas violaciones a Derechos Humanos imputables a autoridades o a servidores públicos de carácter federal"

El recibir la queja le implica a la CNDH abrir un expediente particular para cada caso y darle seguimiento.

b) "Conocer e investigar, a petición de parte o de oficio, presuntas violaciones a derechos humanos en caso de actos u omisiones de autoridades administrativas".

Este punto se refiere a que la queja la puede hacer el interesado o investigar directamente la CNDH cuando tenga conocimiento de los hechos a través de terceros.

c) "Formular recomendaciones públicas autónomas no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas".

El término no vinculatorias se refiere a no obligatorias; pero aún con este carácter, la no obligación causara efectos en los servidores públicos que incumplan la recomendación, como se vera en la explicación del procedimiento de la CNDH en este mismo capítulo.

d) "Procurar la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables, así como la inmediata solución de un conflicto planteado cuando la naturaleza del caso lo permita".

La CNDH procurara que se subsane el daño inmediatamente al contribuyente, y el expediente quedara cerrado solo si el

servidor público no incurrió en responsabilidad tipificada en algún ordenamiento legal (LRSP, o CP), caso en el cual se le dara seguimiento para establecer la pena en que incurrió el servidor público y turnarla a las autoridades respectivas.

e) "Proponer a las diversas autoridades del país, promuevan cambios de prácticas administrativas que redunden en una mejor protección de los derechos humanos".

Como se puede observar, a la CNDH se le reservaron todas aquellas facultades necesarias para el desarrollo de la protección de las garantías individuales de toda persona en México, asegurando con ello, si no la victoria si la lucha contra la corrupción del servidor público.

2.2.2 FUNCIONES

El artículo 15 del reglamento de la ley de la CNDH nos señala las funciones de la comisión, que son las mismas que sus facultades, ya que nos dice: las funciones de la CNDH seran las que establece el artículo sexto de la ley.

Sin embargo, a lo largo de todo el reglamento de la CNDH nos encontramos delimitadas las funciones del organismo; en todas aquellas actividades realizadas por el mismo, encaminadas a

cumplir con las facultades que le han sido conferidas para lograr sus objetivos de protección de los derechos humanos. Dichas funciones se refieren a la capacidad legal para solicitar información a cualquier tipo de autoridad; investigar sucesos en cuestión, formular recomendaciones; en sí, todas las acciones necesarias para su adecuado funcionamiento, que redunden en combatir la impunidad y defender el principio de legalidad jurídica.

Lo anterior nos lleva a diferenciar claramente sus facultades de sus funciones, concibiendo a las primeras como atribuciones conferidas legalmente, y a las segundas como actividades necesarias para cumplir con sus facultades.

Podemos conocer fácilmente las funciones que realiza la CNDH analizando el desarrollo del procedimiento dado a las quejas.

2.2.3 EL PROCEDIMIENTO ANTE LA COMISION NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS

El procedimiento llevado a cabo por la CNDH desde la presentación de la queja hasta la solución del conflicto para su mejor comprensión lo dividiremos en las siguientes etapas:

a) Presentación de la queja

b) Acciones de la CNDH

c) Formulación de la recomendación o acuerdo de no responsabilidad y responsabilidad de los servidores públicos.

d) Informes al quejoso y recursos de inconformidad e impugnación

a) Presentación de la queja

La presentación de la queja debe ser siempre por escrito, con todos los datos concernientes al quejoso y la identificación del servidor público; el afectado puede presentar la queja directamente a la CNDH o hacerlo a través de un representante; en casos de urgencia puede hacerse por vía telefónica o cualquier otro medio electrónico, en tal supuesto deberá ratificar la queja en un plazo de tres días.

Si el quejoso no sabe leer ni escribir, bastara con aportar sus datos en forma verbal, la CNDH se encargara de llevar a cabo

el proceso de escribir a maquina, asignarle un traductor, solicitar los datos pertinentes (nombre, dirección telefono del quejoso), colocar la huella digital del quejoso o su firma en caso de que sepa hacerlo, y llevar a cabo todos los formalismos legales necesarios.

Este procedimiento facilita la denuncia a contribuyentes de escasos recursos, o ya no solo de escasos recursos, sino de analfabetismo, que en cualquier otro tiempo facilitaria las acciones ilegales de las autoridades fiscales.

En México abundan los contribuyentes que no saben leer ni escribir, mucho menos van a saber de sus derechos constitucionales, y lo que la autoridad fiscal no debe hacer; este tipo de contribuyentes, las más de las veces estan inscritos en el registro federal de contribuyentes porque por ahí alguien los dio de alta, a fin de que pudieran obtener lo que venden (hay que recordar que el proveedor esta obligado a verificar la identificación fiscal del cliente, artículo 29 cuarto parrafo del CFF), sin embargo su ignorancia y la necesidad de realizar un acto legal que les permita su subsistencia no implica la determinación de diferencias arbitrarias por parte de la autoridad fiscal.

b) Acciones de la CNDH

Una vez registrada la queja y formulado su expediente, la CNDH califica su competencia en el hecho, en caso de proceder,

solicita a las autoridades la información aclaratoria de su actuación y al quejoso las precisiones pertinentes sobre el caso.

La autoridad fiscal que haya incurrido en responsabilidad tiene un plazo máximo de 15 días para rendir su informe o motivos aclaratorios de su conducta.

En todo momento ya formulada una queja, la CNDH podrá investigar directamente en las oficinas administrativas fiscales, haciendo entrevistas e incluso revisando los expedientes de auditoría, archivos; toda documentación necesaria para verificar la existencia o inexistencia de la violación a derechos humanos, procurando hacerlo con prontitud en plazos relativamente cortos.

En caso de que el servidor público se niegue a responder a la solicitud de información de la CNDH se le instaurará procedimiento administrativo en los términos de la LRSP a través de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

En todo momento la CNDH valorará el caso estableciendo las bases de una posible conciliación autoridad-contribuyente, en la cual se llegue a un acuerdo de respeto a los derechos humanos.

c) Formulación de la recomendación o acuerdo de no responsabilidad

Una vez verificada la existencia de violación a derechos humanos por la autoridad fiscal; la CNDH formulará una recomendación, o un acuerdo de no responsabilidad en caso de

inexistencia del abuso. La recomendación contendrá todos los elementos legales (descripción de los hechos violatorios de derechos humanos, evidencias, descripción en los ordenamientos jurídicos, observaciones, presentación de pruebas por ambas partes, soporte del abuso de autoridad y la recomendación específica que subsane el daño, así como sanción a los responsables).

Esta recomendación se hará del conocimiento de los superiores del servidor público, de la autoridad sancionadora si hay lugar, y del público en general, además del afectado.

El artículo 140 del reglamento de la ley de la CNDH señala un seguimiento al cumplimiento de la recomendación, la cual si no es acatada creará responsabilidad para el responsable de acatar dicha recomendación; sobre este aspecto el 15 de junio de 1992 se publicó en el DOF la encomienda a la Dirección General de Asuntos Jurídicos de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, el "estudio y seguimiento del cumplimiento que deba darse a recomendaciones que provengan de la CNDH."

d) Informes al quejoso y recurso de inconformidad e impugnación.

En todo momento el contribuyente puede obtener información sobre la situación actual de su caso con solo citar el número de su expediente; así como inconformarse ante la CNDH por el curso dado a su queja por los organismos protectores de derechos humanos

estatales.

Todo el procedimiento mencionado no substituye ni anula la posibilidad del afectado de interponer el juicio de amparo.

2.3 LA LEGALIDAD Y LA SEGURIDAD JURIDICAS

En todo estado de derecho se dan tres tipos de relaciones legales:

- a) Relaciones de coordinación
- b) Relaciones de supra-ordenación
- c) Relaciones de supra a subordinación.

Las relaciones de supra a subordinación son aquellas que se dan entre autoridades y gobernados; donde la autoridad llevara a cabo actos de los que solo se derivaran obligaciones para el contribuyente, el cual tendra que acatarlas obligatoriamente, aún en el caso de ir contra su voluntad. Precisamente de estas relaciones es de donde resultan las acciones llevadas a cabo por la SHCP, y es aquí donde entran en juego las garantías de seguridad y legalidad jurídica, protegiendo al contribuyente de posibles anomalías en la aplicación de la ley, sea (impuestos, actualización, recargos o multas).

Ignacio Burgoa define a la seguridad jurídica como "El conjunto general de condiciones, requisitos elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado". (17)

Por su parte Luis Bazdresch nos dice que la garantía de seguridad jurídica "Proteje esencialmente la dignidad humana y el respeto a los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad". (18)

Establece pues la garantía de seguridad jurídica, el comportamiento de las autoridades libre de cualquier tipo de arbitrariedad sobre el gobernado en los actos administrativos llevados a cabo.

En otro orden de ideas, la legalidad jurídica ratifica el hecho de que "las autoridades no tienen más facultades de las que la ley les otorga, pues si no fuera así, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal." (19)

Este principio no es el resultado de la providencia, es una conquista del pueblo dada a través de lucha y esfuerzo con el fin de obtener un trato justo que se base en normas de carácter abstracto, y no en la decisión individual del titular de una prerrogativa.

Por esto la autoridad fiscal solo puede actuar dentro de la ley, siempre y cuando esa ley no sea contraria a la Constitución; y es ahí exactamente donde se encuentran las fallas más frecuentes de los actos administrativos llevados a cabo por nuestra autoridad fiscal.

La legalidad de cualquier acto administrativo esta condicionada por el artículo 16 constitucional a cuatro solemnidades básicas que son:

- a) Ser emanado por una autoridad competente
- b) Adoptar una forma escrita
- c) Contener un fundamento legal
- d) Estar motivado

La falta o imperfección de cualquier solemnidad señalada dara lugar a la revocación del acto reclamado; así mismo, un agravio (vicios en los procedimientos) sera suficiente para desvirtuar la validez del acto. art, 132 CFF

La siguiente explicación del artículo 238 del CFF, puede servir para penetrar más adecuadamente sobre el aspecto de la ilegalidad de un acto administrativo.

Art. 238 Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

Fracción I. Incompetencia del funcionario que haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

Este párrafo se refiere a la "fundamentación" del acto administrativo que venia inscrita en la orden de visita al momento de entregarla al contribuyente, y que dadas las circunstancias especificas el personal que intervino no estaba facultado para llevarla a cabo. Este caso ya dificilmente se da a nivel de la persona que firma la orden de visita domiciliaria, debido a que el reglamento interno de la SHCP faculta solo a determinadas personas que son las encargadas de autorizarlas en forma habitual.

Fraccion II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso.

Los requisitos formales a que alude esta fracción hablando de la orden de visita, son los cuatro que menciona el artículo 16 constitucional, ademas de adicionarse dos más en el artículo 38 del CFF, los cuales son:

a) Expresar la resolución, objeto o propósito de que trate.

Esto es el tipo de contribución por el cual se va a verificar el cumplimiento.

b) Ostentar el nombre o datos suficientes que permitan la identificacion de la persona a la que va dirigido, ademas de la firma del funcionario competente (en este caso la sra. Josefina del Orbe Valdivieso "Administrador Central de Operación de la Fiscalización").

Por otra parte la ausencia de fundamentación o motivación a que hace alusión esta fracción, se da conque falten los requisitos formales; la fundamentación implica lo siguiente:

- a) Deberá ir inscrito en la orden de visita el acuerdo o decreto por el cual este organismo es competente para realizar el acto administrativo y la fecha del DOF en que fue publicado.
- b) Deberá expresar las disposiciones legales aplicables al caso en orden de supremacía: Constitución, CFF, artículos específicos y motivos. (se conocen como elementos formales).

La motivación implica lo siguiente:

Que la autoridad especifique para que es el acto; en este caso las ordenes de visita traen inscrito "para comprobar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales", este motivo debe ser real, cierto y bastante para provocar el acto de autoridad. (se conocen como elementos de fondo).

Fracción III. Vicios en los procedimientos que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

El vicio es el efecto que se puede producir en el acto administrativo por error, violencia o dolo; esta fracción se refiere a vicios tales como la falta de firmas en el acta de inicio de uno o más auditores que hayan concurrido al acto administrativo, así como la falta de expresión en esta misma acta de la identificación "exacta" de los visitantes, tales como el número de credencial y la vigencia de la credencial entre otros.

Fracción IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dicto en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

Esta fracción se refiere al desarrollo de la auditoría; la cual debe quedar plasmada en los papeles de trabajo, y de ahí a la última acta parcial, la final y la liquidación en su caso.

En caso de que en las actas de auditoría no se plasmen adecuadamente los hechos, por no contenerlos los papeles de trabajo o por error, se considerara que no se demostraron los hechos fehacientemente, cayendo en la ilegalidad contenida en esta fracción. Este tipo de situaciones se puede dar fácilmente en el caso de diferencias en apoyo a facultades discrecionales.

Fraccion V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales "no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades".

El párrafo entrecomillado muestra la concepcion actual del devío de poder de que se hablo en el capítulo 1, y que en el Código de 1966 se contenía en el artículo 228.

2.4 LOS HECHOS VIOLATORIOS DE DERECHO

Son todos los actos que puede realizar la autoridad, en los cuales existe un desvío de poder, este desvío puede llegar a convertirse en un delito cometido por el funcionario público como los definidos en el capítulo 1; o puede aún sin llegar a ser delito, en un segundo caso mermar el derecho del contribuyente; en el segundo caso se encuentra lo que denominamos las violaciones administrativas y los vicios en los procedimientos.

2.4.1 VIOLACIONES ADMINISTRATIVAS

En este tipo de violaciones participa el servidor público quebrantando o incumpliendo una norma establecida en algún reglamento interior del organismo a que pertenece; ("este reglamento se basa siempre en ordenamientos legales") el servidor puede no caer en la causal de delito, pero se hace acreedor a una sanción, la cual le aplica su propio organismo, y va desde el apercibimiento, traslado, pérdida de ascenso, censura, suspensión hasta la destitución.

En sí " la infracción administrativa es todo acto o hecho del servidor público que viole el orden establecido por la Administración Pública para la consecución de sus fines tales como prestar un servicio eficiente en la administración de servicios.

La falta administrativa está pues, constituida por la insubordinación, desobediencia, negligencia en las disposiciones administrativas".(20)

2.4.2 VICIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS

En este tipo de irregularidades participa directamente el servidor público al afectar el acto que esta realizando por la voluntad propia, incumpliendo una ley o una norma jurídica en general, ya no apoyado en ningún precepto legal, fuera de el, pero sin llegar a constituir un delito y esto puede ser con dolo o simplemente por error.

En ambos casos de violaciones administrativas o de vicios en los procedimientos se produce la invalidez del acto que esten realizando, o al cual hayan concurrido si se violan los derechos del contribuyente.art.238 CFF

Un ejemplo de estas irregularidades, lo podemos encontrar en el hecho de que las autoridades fiscales al iniciar una diligencia administrativa lo hagan en horas fuera del horario permitido por el CFF (artículo 13 CFF), o pueden incluso no dejar el citatorio que exige el artículo 44 fracción II del CFF si no se encuentra el contribuyente a fiscalizar, presentarse al siguiente día e iniciar la revisión. En los ejemplos mencionados estan violando los derechos del contribuyente, sin caer en

delincuencia pero sí viciando sus procedimientos, lo que ha de permitir al contribuyente invalidar el acto y cualquier determinación basada en ese acto administrativo.

Se puede dar el caso de que un acto o hecho de las autoridades fiscales se encuentre dentro de violación administrativa, vicios en los procedimientos, y que además se pueda tipificar como delito, todo dependera del grado de irregularidad del acto administrativo.

Determinar el punto de separación entre delito e irregularidad, correspondera a cada caso en particular, lo que correspondera al jurista; en nuestro caso nos concretaremos a determinar la existencia del hecho violatorio de derechos, a fin de salvaguardar los derechos humanos.

2.4.3 LA AUTORIDAD Y EL SERVIDOR PUBLICO

Correspondera al servidor público llevar a cabo sus actuaciones conforme a derecho, respetando las disposiciones establecidas en los ordenamientos legales y en la normatividad de Hacienda, a lo cual esta obligado e incluso hace juramento antes de tomar posesión de su cargo, así lo establece el artículo 128 Constitucional.

Si tomamos en cuenta que servidor público es a grandes rasgos todo aquel que ocupa un cargo público en el gobierno, sea empleado o funcionario, designado así por el ejecutivo federal (arti.108 const.), ya sea que pertenezca a un organismo de la administración pública federal (SHCP), o a cualquier otro organismo gubernamental, y que sus prerrogativas son las de llevar a cabo la atribución jurídica conferida a la autoridad u organo al cual pertenece; encontraremos que debe hacer de este mando que le ha sido conferido un objeto social para el bien de la comunidad y no para el bien propio.

Este servidor público debe actuar bajo los preceptos de la legalidad, la honradez, lealtad y eficiencia (arti.109 fracc.III const.), y si no es así nuestra Constitución prevé la imposición de sanciones (arti.110 consti. tercer párrafo); la LRSP y el CP tipifican y cuantifican las sanciones a las cuales se hará acreedor.

Y más aún, nuestro máximo ordenamiento legal establece la posibilidad del juicio de amparo contra actos irregulares y delictivos de los servidores públicos en sus artículos 103 y 107 Consti.), con los cuales se anulara cualquier actuación ilegal. Además de hacerse acreedor a las sanciones correspondientes establecidas en el título cuarto artículos 108-114 de nuestra Constitución.

Porque no es factible que si todos somos humanos," todos tenemos los mismos derechos universales" (arti.1 consti.); que si la única diferencia entre el gobernado y el servidor público es la "capacidad" de aquel de desempeñar tal o cual trabajo, se haga de lo que debe ser un objeto social instrumento de intereses privados.

CAPITULO 3 LA OBSERVANCIA IRRESTRICTA DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES CONSTITUYEN UN ABUSO

En el presente capítulo atendiendo a la importancia que reviste el incursionar en los aspectos del derecho fiscal administrativo; no se podría llegar a señalar en forma adecuada aspectos relevantes del presente tema si solo lo limitáramos al contenido de la ley; por lo tanto he considerado conveniente hacer alusión a la jurisprudencia como un elemento de esencial importancia en esta materia.

3.1 LA VISITA DOMICILIARIA

Las generalidades sobre la visita domiciliaria quedaran comprendidas en el siguiente orden:

- 1.- Concepto de la visita domiciliaria
- 2.- Marco legal que rodea a la visita domiciliaria
- 3.- Fases de la visita domiciliaria

1.- Concepto de la visita domiciliaria:

La visita domiciliaria es un acto administrativo jurídico, llevado a cabo por la autoridad fiscal, unilateral, concreto, y con el fin de producir efectos jurídicos.(21)

Es un acto administrativo por que es la declaración de voluntad de un organo de la administración pública federal, (en este caso la SHCP) de naturaleza reglada, susceptible de crear, con eficacia particular, obligaciones, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa.

Es jurídico por que la manifestación de la voluntad del organo administrativo esta basada en una capacidad legal de derecho para realizarlo, y con un propósito específico, (es el fin que se persigue con la emisión del acto).

Es unilateral porque de él se derivaran solo obligaciones para el contribuyente.

Y concreto por que se refiere a situaciones particulares, produciendo consecuencias jurídicas o de derecho individuales.

En este marco de ideas corresponde a los organismos mencionados en el artículo 2 fracc.I del reglamento del CFF, y mencionados en el capítulo 1 de esta investigación, el llevar a cabo los actos administrativos denominados visitas domiciliarias.

En la definición anterior se establece su naturaleza puramente administrativa, por provenir de un organo de la administración pública, ya que si fuera emitido por cualquiera de los otros dos poderes de la federación, podría denominarse acto legislativo o judicial, pero no administrativo.

Esto no quiere decir que la autoridad administrativa decida a su libre arbitrio, la manera como debe actuar, ya que tanto el poder legislativo al crear las leyes, como el poder judicial, norman su conducta con los particulares.

Porque no pudiera pensarse que la SHCP como organismo encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ejerciera siempre sus funciones con la presunción de legalidad dada a sus actos por el art.68 del CFF; entonces es aquí donde el poder judicial entra en juego con el acto administrativo, resolviendo controversias entre la autoridad y el gobernado, donde el segundo considere que la SHCP no ha respetado sus derechos o que ha actuado fuera de los preceptos permitidos por la ley.

Para dirimir estas controversias existe en primera instancia el Tribunal Fiscal de la Federación, y en el caso de que este no resuelva favorablemente el asunto en cuestión se puede acudir en última instancia a la Suprema Corte de Justicia.

Es dividiendo los poderes como se puede asegurar mejor la impartición de justicia, evitando que los empleados de la SHCP pudieran actuar a su libre arbitrio. Pero de nada sirve el establecimiento de todo un sistema para contrarrestar la inmoralidad administrativa si los gobernados no saben de sus derechos; nos dice Andres Serra Rojas "los gobernados deben reunir también las cualidades necesarias para el establecimiento

del orden social. La ignorancia, la enfermedad, la pereza, son elementos que perturban la acción gubernamental". (22)

2.- Marco legal que rodea a la visita domiciliaria

Debemos considerar que para estar en posibilidades de evaluar la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo se debe considerar el sistema tributario mexicano en el siguiente orden:

a) La Constitución.- Considerada como la fuente formal y directa del Derecho Administrativo. El artículo 14 y 16 constitucional facultan a la SHCP para llevar a cabo la visita domiciliaria.

b) Las leyes ordinarias.- Específicamente el CFF, de aplicación supletoria y complementaria a las leyes especiales, cuando estas tengan prevista alguna figura pero mal regulada, y en ausencia de disposición de la ley que prevea la figura. El artículo 42 del CFF señala entre las facultades de la SHCP a la visita domiciliaria en su fracción III.

c) El reglamento.- Este es un conjunto de normas generales expedidas por el presidente para llevar a cabo la ejecución de las leyes. En el reglamento del CFF encontramos las especificaciones de los preceptos señalados en la ley.

d) La jurisprudencia.- Es una fuente trascendental del derecho administrativo, define el contenido y alcance de la ley ya existente a través de su interpretación. En materia

administrativa es creada por el Tribunal Fiscal de la Federación y la Suprema Corte de Justicia. Ella nos permite juzgar la constitucionalidad de los actos administrativos pudiendo apoyar en la misma los casos dados en la práctica.

3.- Fases de la visita domiciliaria

La visita domiciliaria como acto administrativo tiene dos fases principales; la primera denominada oficiosa, es en la cual las autoridades llevan a cabo la realización de los actos propios de sus funciones, tales como el inicio de sus facultades de comprobación, levantamiento de actas parciales, acta final, y la liquidación en su caso. La segunda fase del acto administrativo denominada fase contenciosa permite al contribuyente impugnar el contenido de las actas levantadas por la autoridad, así como su posible ilegalidad por incumplimiento de requisitos formales.

El periodo que regularmente abarcan las revisiones de la SHCP, se circunscriben al último ejercicio declarado y al periodo transcurrido entre este y el periodo en que se inicien las facultades de comprobación, pudiendo revisar y liquidar inicialmente hasta cuatro años atras sin ningún impedimento. (art. 64 CFF)

3.1.1 EXPEDICION DE LA ORDEN

Siguiendo el orden establecido inicialmente dividire esta parte en los siguientes puntos:

- 1.- Marco legal.
- 2.- Requisitos de la orden de visita.
- 3.- Jurisprudencia aplicable.

1.- Marco legal:

El artículo 16 constitucional ha facultado a la autoridad fiscal administrativa para llevar a cabo las visitas domiciliarias, así como también en segundo término el artículo 42 del CFF.

La orden de visita debe contar con los siguientes elementos según el precepto const. mencionado en el párrafo anterior y los art. 38 y 43 del CFF.

2.- Requisitos de la orden de visita

- a) Constar por escrito
- b) Señalar la autoridad que la emite
- c) Ostentar la firma del funcionario competente
- d) Estar fundado y motivado
- e) Personal identificado que va a trabajar
- f) Periodos que se van a revisar
- g) Impuestos que se van a comprobar

- h) Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
- i) Nombre (s) de las personas a las que vaya dirigido
- j) Lugar materia de la inspección

En el desarrollo de la explicación de estos requisitos se puede observar la importancia que revisten todos y cada uno de ellos.

Es factible considerar que los representantes de las oficinas fiscalizadoras no toman en cuenta la jurisprudencia aplicable en materia fiscal, alegando que para ellos solo es obligatorio el contenido de la ley; pero no debemos dejar que esto nos afecte, ya que por eso se hizo la división de poderes, y si algunos no saben o no quieren conocer de la jurisprudencia, por eso hay quien los obligue a conocerla y respetarla.

También es conveniente mencionar que de todos los requisitos de la orden de visita; en donde se pueden encontrar las anomalías más frecuentes es en el domicilio del contribuyente, ya que en los demás requisitos la SHCP poco a poco ha ido perfeccionando sus mecanismos, logrando con esto la menor o casi nula de las fallas.

a) Constar por escrito

Al constar por escrito el contribuyente puede conocer los términos sobre los cuales se le esta llevando a cabo la revisión; salvaguardando de esta manera la seguridad jurídica del gobernado, ya que de otro modo se encontraria en estado de

indefensión.

Este es el único modo factible en que realmente se puede llevar a cabo una visita domiciliaria, si no fuera así, podríamos imaginar a un visitador llevando a cabo actos de revisión en los que la única garantía de legalidad sería su palabra contra la del contribuyente.

b) autoridad emisora

En este caso sólo algunas dependencias de la SHCP cuentan con la facultad de emitir legalmente ordenes de visita (las tratadas en el capítulo 1) y dentro de estas dependencias sólo algunas personas están facultadas para firmar dichas ordenes; al respecto, en la orden de visita se debe hacer alusión al DOF en que fue publicado el acuerdo o decreto por el que la entidad emisora de la orden de visita está facultada para realizar visitas domiciliarias.

c) firma

respecto de la firma; el reglamento interior de la SHCP señala expresamente los funcionarios facultados para autorizar dichos documentos, en los artículos 4o, 6o, 63, 87, y 133 respectivamente; además de los administradores fiscales regionales, según los acuerdos de colaboración administrativa.

3.- Jurisprudencia aplicable:

Respecto del requisito de que en la misma orden de visita se

especifique el dispositivo que faculta a la autoridad ha llevar a cabo la revisión, nuestro TFF a partir de 1990 ha sostenido la siguiente jurisprudencia favorable, aún cuando en el año de 1980 había sostenido un criterio en contrario.

COMPETENCIA.- ES NECESARIO FUNDARLA EN EL ACTO MISMO DE MOLESTIA.- " La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo". (23)

Es de comprenderse que si la autoridad no hace la mención requerida, difícilmente el contribuyente puede saber en que año, mes y día es que fue facultado el organismo, y en caso de no haber sido facultado pues no puede alegar tal cosa, ya que no cuenta con elementos para demostrarlo.

Respecto de la firma del funcionario competente es conveniente hacer cita a la siguiente jurisprudencia del TFF.

FIRMA FACSIMILAR.- CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCION QUE CONTENGA DICHA FIRMA.- "La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aún cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 Constiucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues sólo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución.- Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa."(24)

De otro modo, la obtención de un sello con firma facsimilar esta al alcance de cualquier empleado, pudiendo con esto dar un cauce distinto a las revisiones de la SHCP; y en caso de suceder, el depositario de la prerrogativa (funcionario facultado) no podría ni estaría en condiciones de establecer si la orden fue expedida por él mismo o por otra persona; siendo posible en este caso hacer valer una causa de anulación por la contravención a las formalidades del artículo 16 Constitucional.

d) Estar fundado y motivado

Para satisfacer el requisito de fundamentación, la autoridad

emisora deberá citar en el cuerpo mismo de la orden de visita los preceptos legales en orden de supremacía que le permiten causar el acto de molestia al contribuyente, debiendo especificar los artículos específicos del ordenamiento legal al cual se refiere, ya que no es lógico que dijese en base a la constitución, o en base al CFF, porque el afectado tendría que dedicarse a descubrir donde es que tal ordenamiento faculta a la autoridad y si es que realmente la faculta.

Respecto de la motivación, estas son las causas materiales o de derecho que dan lugar al acto de molestia; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos, y las normas aplicables al caso. Sobre este aspecto la opinión del TFF ha sido la siguiente:

MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.- FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS.-"La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, siempre deben satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión". (25)

La fundamentación también debe ir en la resolución final emitida por la autoridad fiscal, siendo necesario que este

adecuada cada observación a la hipótesis prevista en el precepto que señale la autoridad, no siendo legal que aunque exista tal precepto no haya sido citado, ya que no corresponde al contribuyente adecuar la norma al hecho que consigne la autoridad; por lo que siempre a falta de fundamentación se puede recurrir al juicio de nulidad del acto reclamado por la SHCP.

e) Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

Esta formalidad se refiere a que en el cuerpo mismo de la orden de visita debe venir expresado que impuesto o impuestos son los que van a ser revisados por la autoridad; esto es especificando si se refiere a ISR, IVA, 2% sobre nominas, predial, o cualquier otro impuesto al cual este sujeto el contribuyente, no pudiendo esa autoridad con esa misma orden de visita intentar revisar, ni liquidar un impuesto no especificado en la orden inicial.

f) Nombres de las personas a las que vaya dirigido y domicilio fiscal o en su caso los datos que permitan la identificación del mismo.

En éste punto es donde se dan multiples fallas de los visitadores, que al no contar muchas veces con los datos exactos del contribuyente al cual van a revisar, se presentan sin más en el domicilio citado en la orden y empiezan sus facultades de revisión.

El domicilio para efectos fiscales se encuentra delimitado

expresamente por el artículo 10 del CFF, el cual tanto para personas morales como personas físicas establece como domicilio fiscal el principal asiento de sus negocios. Ahora bien, si consideramos que el artículo 44 fracc.I del CFF, señala que la visita domiciliaria se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, esto no quiere decir que se le faculte a la autoridad a comenzar la misma donde mejor le plazca, y ese es el criterio que sostuvo el siguiente fallo del TFF:

DOMICILIO FISCAL.- EN EL DEBE PRACTICARSE LA VISITA DOMICILIARIA.- " De conformidad a los artículos 10, fracción II, inciso a), y 28 fracción III del Código Fiscal de la Federación, el domicilio fiscal de las personas morales es aquel en donde se encuentre la administración del negocio y en donde deberá de llevarse y conservarse la contabilidad, para que en el se lleve a cabo el acto inicial de molestia relativo a la visita domiciliaria y podrá ampliarse a los locales a visitar con posterioridad al inicio de la visita, de conformidad a la fracción I del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación; motivo por el cual si se efectúa el inicio del acta domiciliaria en lugar diverso al del domicilio fiscal resulta ilegal lo actuado." (26)

3.1.2 IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES

La explicación de la identificación de los visitantes para una mejor comprensión quedara dividida de la siguiente manera:

- a) Marco legal
- b) Citatorio
- c) Requisitos de identificación
- d) Jurisprudencia aplicable

a) Marco legal.- La identificación de los visitantes debe hacerse porque así lo dispone tanto el artículo 16 constitucional como el artículo 44 fracción III del CFF.

b) Citatorio.- El personal designado para realizar una visita domiciliaria, una vez teniendola en su poder debe acudir a realizar el acto administrativo al lugar designado en la orden de visita, y en el caso de no encontrarse el visitado deberán dejar citatorio para que se les espere al día siguiente a una "hora determinada"(art.44 fracc.II).

Si al día siguiente el visitador no se presenta a la hora establecida en el citatorio, el contribuyente no esta obligado a esperarlo, caso en el cual deberán dejar nuevo citatorio, ya que de iniciar en ese momento, su visita adolecera de un vicio de procedimiento; pero si esto sucede, debe plasmarse en el cuerpo del acta, ya que es un vicio que redunda en beneficio del contribuyente.

c) Requisitos de identificación.- Al iniciarse la visita, los visitantes deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia (art.44,fracc.III,del CFF), hecho que debe quedar plasmado en el acta levantada por los visitantes.

La identificación plasmada en el acta, debe especificar todos los datos de la credencial con la cual se identificaron; tales como: número de credencial, cargo desempeñado, fecha de expedición, vencimiento, o su vigencia, autoridad que la expidió; señalando si tiene fotografía y que corresponde al portador de la misma, si está sellada o no, si tiene la firma autógrafa de la persona a la que se expidió, o no, así como nombre de quien la expidió.

" En el entendido de que los auditores que realizan la visita no se hayan identificado plena y correctamente ante el visitado, más que constituir un simple vicio de procedimiento, constituye una violación formal de la visita realizada, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 párrafo segundo constitucional y 44 fracc.III del CFF; teniendo como consecuencia la nulidad absoluta de la sentencia impugnada, en términos de lo dispuesto por el artículo 238 fracc.II del CFF." (27)

d) Jurisprudencia aplicable:

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.-IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.-"El artículo 84, fracción II del Código Fiscal de la Federación de 1967, ordena que al iniciarse una visita deben

identificarse los visitantes, y la fracción V del precepto en comento establece que los visitantes harán constar en el acta, en forma circunstanciada los hechos u omisiones observados, de donde se concluye la obligación de los visitantes de asentar en el acta que levanten, los pormenores del documento con el cual se identifiquen, toda vez que la circunstanciación del acta debe cumplirse desde el inicio de la diligencia".(28)

Es importante mencionar que el cumplimiento a este requisito si se da en un acta parcial posterior no tendra validez, toda vez que esto permitiria a la autoridad cometer múltiples anomalias contra el contribuyente que posteriormente podria subsanar a su gusto y beneficio.

Por otra parte "si algún visitante se presenta y no firma el acta en cuestión esto dara origen a la nulidad del acto administrativo, igualmente que si es firmada por un visitante no contemplado en la orden de visita"(29) por lo cual es importante que una vez que el contribuyente recibio la copia que le corresponde no la preste a los visitantes por ningún motivo.

3.1.3 CIRCUNSTANCIACION DEL ACTA DE VISITA

La circunstanciación del acta de visita se explicara dividiendola en los siguientes pasos:

1) Marco legal

2) Requisitos de la circunstanciación

1.- Marco legal:

El marco legal que rodea la circunstanciación del acta de visita se desprende del artículo 16 constitucional y del artículo 46 del CFF

El artículo 16 constitucional octavo y noveno párrafos obliga en forma expresa a levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos de toda visita domiciliaria que practique la autoridad administrativa, para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El artículo 46 del CFF obliga a levantar las actas parciales necesarias en cada visita domiciliaria, así como un acta final, y un acta de liquidación en caso de requerirse

2.- Requisitos de la circunstanciación:

La circunstanciación del acta de visita implica "detallar con toda precisión los hechos acaecidos y la forma como son apreciados." (30) Es decir pormenorizar hasta el más mínimo detalle ocurrido durante la visita domiciliaria.

Es fundamental mencionar que, la circunstanciación debe abarcar todas y cada una de las actas parciales, la final y la liquidación; ya que todas las actas parciales conforman una sola denominada acta final. (art.46 fracc.VII del CFF)

En este aspecto el visitador debe seguir ciertas formalidades durante el desarrollo de la visita, mismas que deben quedar plasmadas en el acta de auditoria, de tal forma que se cumpla con los requisitos legales que establecen la posibilidad de efectuar el acto administrativo; lo que quiere decir que no basta con que el visitador cumpla con las formalidades requeridas, sino que si por cualquier motivo no plasma en el acta de visita lo que hizo, no lo podrá demostrar de ninguna otra forma.

Los vicios más comunes que podemos encontrar en los actos administrativos mencionados y en los cuales nos podemos basar para alegar la no circunstanciación del acto administrativo y por tanto la inconstitucionalidad del acto por violación al artículo 16 constitucional, son los siguientes:

a) Vicios en relación con la orden de visita

El que el visitador no señale en forma precisa las contribuciones respecto de las cuales se va averificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, o no señalar el periodo por el cual se va a efectuar dicha verificación.

No precisar el ordenamiento y número de los artículos con su respectiva fracción, en los cuales se establecen las facultades

de comprobación.

No precisar el lugar o lugares donde se va a llevar a cabo la visita.

No citar correctamente el nombre del visitado.

Iniciar la visita en un domicilio distinto al del domicilio fiscal, o en día y hora distinta a la señalada en el citatorio.

b) Vicios en relación con el levantamiento de actas

Iniciar una diligencia fuera de los días y horas hábiles señalados en el art.12 y 13 del CFF.

Utilizar la fe de erratas para un fin distinto del de corregir la mecanografía.

No indicar expresamente que se le requirió al visitado para que nombrara dos testigos, o aún haciéndolo no indicar si quien los designo fue el contribuyente o los visitantes.

En ocasiones los visitantes dejan citatorio el día anterior al del levantamiento del acta de inicio, y no lo mencionan en el acta de visita, aún cuando la visita se entiende con un tercero. En este caso no pueden comprobar haber cumplido con lo estipulado en el art.44 fracc.II

Por otra parte llega a suceder que al momento de designar los testigos los visitantes ante la negativa del contribuyente, designan a compañeros de trabajo, "esta designación conforme a una recta interpretación del artículo 16 constitucional, deberá

recaer en personas que puedan actuar imparcialmente, caso en el cual no se encuentran los empleados de la SHCP." (31)

c) Otro aspecto relevante es la no pormenorización del documento identificador de los visitantes. Este aspecto se ejemplifico en el inciso 3.1.2 de este capítulo.

De lo anterior se puede decir que de acuerdo al artículo 46 del CFF, los visitantes deberán hacer "constar en el acta los resultados en forma circunstanciada, siguiendose que tal circunstanciación es aplicable al acta final, y naturalmente al acta parcial de visita o de auditoría"(32). Y que la circunstanciación de las actas de visita se "traduce en hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observados durante la revisión, ya que éste es el fin principal de dichas actas, en virtud de que con base en ellas la autoridad emitirá, en su caso, la resolución que corresponda".(33)

3.1.4 SECUESTRO DE LIBROS Y DOCUMENTOS

El secuestro de libros llevado a cabo por la autoridad fiscal reviste vital importancia, dado que no se encuentra previsto legalmente.

- a) Marco legal
- b) Requisitos para llevar a cabo el secuestro de libros
- c) Jurisprudencia aplicable
- d) Marco de ilegalidad del secuestro de libros

a) Marco legal:

El artículo 45 del CFF faculta a la autoridad administrativa a llevar a cabo el secuestro de la contabilidad propiedad del contribuyente cuando se de alguna de las causales especificadas en sus nueve fracciones.

b) Requisitos para llevar a cabo el secuestro de libros

Un requisito esencial al llevar a cabo el secuestro de la contabilidad es que los visitadores deberán levantar acta circunstanciada en la cual se asiente el motivo por el cual procedieron al recogimiento de la contabilidad.

Es conveniente mencionar que "si la razón dada en el acta en que los documentos fueron secuestrados no encaja exactamente en ninguna de las cinco hipótesis contenidas en los incisos de la

fracción a comento (fracc.IV del art. 84 del CFF de 1966, actualmente las nueve fracciones del art.45 del CFF), el secuestro es ilegal...En consecuencia, estando viciada la auditoria que se practicó, todos los frutos de esa auditoria carecen de valor legal en juicio, para fundar una liquidación de impuestos, y tal liquidación debe ser anulada."(34)

Los visitantes ademas de plasmar en el acta respectiva las causas del recogimiento de contabilidad deberán probar que esa causa realmente se dio, cosa muy difícil de demostrar, que puede dar la pauta para anular el acto reclamado, aunque no es la única fase que guarda el artículo 45 del CFF, como se vera más adelante.

c) Jurisprudencia aplicable

El siguiente fallo mas que mostrarnos el marco de referencia de aplicación del secuestro de libros, nos muestra que tal práctica es ilegal.

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.-"Debe asentarse que la autoridad administrativa carece de facultades constitucionales para privar de sus posesiones o derechos a los particulares, lo que no puede hacerse, sino por la autoridad judicial, como se sostiene en la tesis de jurisprudencia número 27, visible en la página 46, tercera parte, de la compilación de 1965, y es suficiente el anterior criterio, para que sin entrar en mayores consideraciones, se estimen violatorios de los artículos 14 y 16

constitucionales, los actos que se reclamaron, en mérito de lo cual procede revocar el fallo recurrido y conceder al quejoso el amparo solicitado." (35)

d) Marco de ilegalidad del secuestro de libros

El fallo anteriormente transcrito se explica en el hecho de que en el artículo 16 noveno párrafo se faculta a la autoridad administrativa para exigir la "exhibición" de libros, no así su secuestro ni el aseguramiento que señala el artículo 46 fracc.III del CFF.

Y por otra parte en el artículo 14 constitucional se establece que nadie puede ser privado de sus posesiones ni derechos sino "mediante juicio". Ahora bien, el hecho de que el CFF establezca causales de recogimiento de contabilidad, no quiere decir que se pueda llevar a cabo tal práctica; ya que si el legislador ordinario contrario los principios constitucionales al establecer el secuestro de libros en el CFF; por eso la misma constitución previno en su artículo 133 su supremacía sobre cualquier otro ordenamiento.

Así pues el llevar a cabo este tipo de prácticas por más loables que sean y por más bien fundadas en la razón no debe permitirse, de hacerlo estaríamos anteponiendo el CFF a la Constitución, haciendo una práctica viciosa e ilegal de la misma, ya que en todo caso el constituyente habría especificado en el artículo 16 constitucional " la exhibición, y en su caso el

secuestro de libros y papeles " cosa que no hizo, y por lo tanto no es permitible.

En todo caso que se reforme el artículo 45 del CFF, pero nunca que un legislador ordinario pase por encima de nuestro máximo ordenamiento legal. Porque no se puede andar saltando los derechos humanos establecidos en la constitución, solo con el fin de ordenar el mejor funcionamiento de tal o cual dependencia. Eso va contra todo principio de legalidad jurídica, vulnerando la seguridad del ciudadano; seguridad por la que tanto pugnamos.

3.1.5 ORDEN DE REVISION DE LA DOCUMENTACION DEL DICTAMEN

A) Marco legal:

El artículo 32-A del CFF estipula la obligación de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos de sus cuatro fracciones a dictaminar sus estados financieros, conforme a lo dispuesto por el artículo 52 del CFF y de acuerdo a lo decretado en el capítulo III del Reglamento del CFF.

Cabe mencionar que la obligación de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales debe recaer sobre la autoridad según el artículo 16 constitucional, y no sobre el particular, al cual la constitución solo obliga a contribuir a los gastos públicos, (art.32 fracc.IV const.)

Por lo que al obligar al contribuyente a dictaminar sus estados financieros se le esta vulnerando su seguridad jurídica. Otra cosa seria si al contribuyente se le presentara como forma opcional de evitarse molestias con una visita domiciliaria, ya que el dictamen para efectos fiscales es en sí mismo útil para la empresa.

Por otra parte se ha dejado a la discreción de la autoridad en el artículo 52 fracc.III segundo párrafo del CFF la posibilidad de practicar o no, una visita domiciliaria a un contribuyente dictaminado; siendo que en él mismo artículo en el primer párrafo se estipula que los hechos afirmados en los dictámenes elaborados por contadores públicos, se presumiran ciertos, "salvo prueba en contrario".

De donde se colige que si la autoridad esta obligando al particular a presentar sus estados financieros dictaminados, y además nada le impide revisar la documentación del contribuyente dictaminado, toda vez que esa facultad se dejo a salvo en el precepto mencionado, se infiere que se hace nugatoria la presunción de ser ciertos los hechos que en esos dictámenes se afirman, "salvo prueba en contrario", toda vez que puede desestimarlos sin motivo ni razon alguna; dando origen a una contradicción en la regulación de este instrumento de revisión fiscal. La siguiente jurisprudencia del TFF hace hincapie en el argumento citado.

DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO.- SU FORMULACION NO IMPIDE A LA AUTORIDAD REVISAR LIBROS DE LOS CAUSANTES.-" Los dictámenes de contador público emitidos en los términos del artículo 85 del CFF de 1967 no constituyen resoluciones favorables para el particular, ni impiden a la autoridad revisar libros, documentos y declaraciones del visitado y formular en su caso liquidaciones complementarias, toda vez que el ejercicio de esas facultades se deja a salvo en el precepto antes citado." (36)

ORDEN DE REVISION DE LA DOCUMENTACION DEL DICTAMEN

En lo referente al orden en que se debe llevar a cabo la revisión del dictamen, el artículo 55 del reglamento del CFF establece en sus tres fracciones que las autoridades "podrán requerir indistintamente" la información que se relacione con el mismo a el contador público que dictamino los Estados Financieros, al contribuyente o a terceros relacionados con ellos la información que se relacione con el mismo.

Sin embargo esto no quiere decir que el legislador haya dado a la autoridad facultades discrecionales para requerir la información en el orden que mejor le pareciera, ya que la expresión "podra" no contiene facultad potestativa de la autoridad para solicitar, cuando lo considere pertinente al contador o al contribuyente la información en mención; debiendo hacerse exactamente en el orden establecido; primero debe requerirse al dictaminador, y en su ausencia o negativa, al

contribuyente, de no hacerse así se infringen las garantías de seguridad jurídica del contribuyente; dando lugar a la invalidez del procedimiento de revisión así efectuado. Para mayor abundamiento veamos el siguiente fallo del TFF.

DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.- SI AL EFECTUAR SU REVISION NO SE SIGUE EL ORDEN DEL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 55 DEL REGLAMENTO DEL CFF, ELLO AMERITA LA DECLARATORIA DE NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- "Al quedar acreditado en juicio de nulidad que la autoridad no siguió el orden del procedimiento establecido por el art.55 del reglamento del CFF, esto es, que no requirió en primer término al contador público registrado que hubiese formulado el dictamen de la información, documentación, sistemas y registros a los que se refiere la fracción I del numeral en cita, ello implica que la resolución impugnada se dictó en contravención de las disposiciones aplicables, lo cual se ubica en la hipótesis contemplada por la fracción IV del artículo 238 del CFF, ya que al provenir la resolución controvertida de un procedimiento que no se ajustó a derecho desde su origen, la consecuencia de ello no puede ser el reponer el acto que se estimó viciado, pues independientemente de que se considere un vicio de procedimiento, lo trascendente es que se trata de un acto de imposible reparación." (37)

3.1.6 LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE
ADMINISTRATIVA DE LA VISITA DOMICILIARIA Y DE
REVISION DEL DICTAMEN

- a) Marco legal
- b) Concepto
- c) Jurisprudencia aplicable

a) Marco legal

La garantía de audiencia esta reglamentada a nivel general por el artículo 14 segundo párrafo constitucional y específicamente enfocado al acto administrativo en el artículo 46 IV párrafo y 121 del CFF.

b) Concepto

La garantía de audiencia "implica que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio" (38)

En el acto administrativo, la garantía de audiencia se da cuando las autoridades al levantar la denominada última acta parcial, en la cual se consignan todas las irregularidades encontradas, permiten al contribuyente presentar pruebas que desvirtuen exclusivamente los hechos consignados en las mismas, para lo cual se tiene un periodo mínimo de 15 días. (art. 46 fraccIV segundo párrafo)

Durante este periodo el contribuyente puede dedicarse desvirtuar los hechos consignados en el acta. Pero solo los hechos, ya que este lapso no le permite alegar los vicios de procedimiento que se pudieran presentar, los que debiera alegar en el plazo establecido en el artículo 121 del CFF referente a los recursos administrativos.

El visitado deberá presentar sus pruebas por escrito, conforme a los requisitos señalados en el art.18 del CFF; las cuales si adolecen de faltas de requisitos formales la autoridad esta obligada a requerir al multicitado contribuyente, a fin de que este subsane todas las fallas que pueda tener; de no hacerlo así, y desechar las pruebas simplemente por falta de requisitos, caería en la negativa ficta tipificada por el art.37 del CFF.

El mismo artículo 46 del CFF señala que se tendrán por consentidos los hechos no impugnados en dicho lapso, por lo que es de suma importancia agotar este recurso antes de promover la nulidad del acto ante el TFF.

Un aspecto que reviste importancia es el que la autoridad debe plasmar en el acta final y en su caso en la liquidación el hecho de que evaluo las pruebas presentadas por el contribuyente estableciendo su procedencia o improcedencia en forma circunstanciada.(art. 130 del CFF.)

Se establece pues, que las pruebas "deben examinarse

pormenorizándose y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidad que persiguen. Cuando las autoridades fiscales no procedan de esta manera, se incurre en violación al art. 130 del CFF"(39)

c) Jurisprudencia aplicable

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- DEBEN EXAMINARSE TODAS LAS ARGUMENTACIONES Y VALORARSE LAS PRUEBAS APORTADAS AL RESOLVERLOS.- "Las autoridades administrativas deberán hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas y valorar todas las pruebas aportadas en el procedimiento oficioso, pues en caso contrario la resolución que dictan deberá ser anulada de conformidad con el inciso b) del artículo 228 del CFF, para el efecto de que se subsanen esas omisiones."(40)

3.1.7 PLAZO PARA REALIZAR LA REVISION E INFORME DE RESULTADOS

Se explico en el punto 3.1 que la visita domiciliaria abarca dos etapas, a saber la oficiosa y la contenciosa. La realizaci3n del acto administrativo esta normada por plazos; buscando obtener siempre prontitud en el desarrollo de la visita domiciliaria.

Podemos encontrar en el CFF un plazo m3ximo para que el contribuyente exhiba su contabilidad a las autoridades, plazos para conservar la contabilidad, plazo para desvirtuar los hechos consignados en la 3ltima acta parcial en el art3culo 46 fracc. IV del CFF, plazo para la interposici3n de recursos en el art3culo 121 del CFF; en fin, que conjuntando la legislaci3n en esta materia, encontramos normada totalmente la actitud que debe seguir el contribuyente ante la autoridad.

Esta legislaci3n busca proporcionar a la autoridad todos los elementos que requiera para desarrollar sus actividades en el menor tiempo posible.

Sin embargo, en el CFF no se establece un periodo en el cual las autoridades deban llevar a cabo el acto administrativo e informar de sus resultados al contribuyente; dejando este aspecto al arbitrio de la autoridad; lo cual no resulta congruente con la finalidad de las facultades de comprobaci3n y mucho menos con la actividad econ3mica de las empresas, que necesitan estar llevando

al día sus registros contables, amén de sus innumerables quehaceres económicos.

Siguiendo el fallo del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, nos encontramos con que estableció un plazo para ejercer las facultades de comprobación y dar al contribuyente el resultado de la auditoría; lo que considero es necesario se establezca en el CFF; y no dejarlo al arbitrio de las autoridades

VISITAS DOMICILIARIAS, UN AÑO ES UN PLAZO MAS QUE RAZONABLE PARA LA CONCLUSION DE LAS.-"Aun cuando el constituyente de 1917 dejo al legislador común determinar la duración de las visitas domiciliarias realizadas por las autoridades fiscales, y el Congreso de la Unión no ha legislado en relación con el tema, este tribunal colegiado estima que transcurrido más de un año, desde el momento en que aquellas se inician, dicho plazo es más que razonable para su conclusión y elaboración del acta correspondiente; maxime cuando la autoridad hacendaria esta en aptitud legal, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 55 y 58 del Código Fiscal de la Federación, de estimar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes en caso de que "se opongan u obstaculicen" el desarrollo de las facultades hacendarias de comprobación."(41)

CAPITULO 4 LA DETERMINACION DE DIFERENCIAS A PAGAR EN APOYO A LA DISCRECION DE LA AUTORIDAD FISCAL ES CONTRARIA A DERECHO

Con las múltiples citas a jurisprudencias del Tribunal Fiscal de la Federación en el capítulo anterior, ha quedado de manifiesto la cantidad innumerable de veces en que la autoridad por error, negligencia o con dolo incurre en hechos que dañan la seguridad jurídica del contribuyente, hechos que aún basandose en la ley se tuvieron que dirimir ante un tribunal superior para determinar la razón al contribuyente; contribuyente que conto con los medios necesarios para hacer valer sus derechos. Entonces la interrogante planteada es si en un estado de derecho se puede o se debe otorgar a las autoridades, facultades para juzgar, aspectos fiscales utilizando en parte su arbitrio; si con apoyo en la ley se cometen abusos.

La facultad discrecional, es definida por Andres Serra Rojas, como " aquella facultad atribuida a la administración, concebida y definida como potestad y función del estado y en virtud de la cual aquélla procede y actúa según su libre apreciación de las circunstancias y condiciones con que ha de moverse." (42)

Por su parte Miguel Acosta Romero nos dice " en todas las facultades discrecionales, por libres que las supongamos, se ejercita una autoridad más o menos reglada" y se pregunta asi mismo " la facultad discrecional ilimitada coincidiría con la

arbitrariedad; de esto se desprende que todo acto administrativo, incluyendo la discrecional, debe limitarse. Pero cuáles son esos límites?"(43)

Considerando la regla jurisprudencial de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite; llegamos a establecer que no debe haber en un estado de derecho actos en los cuales la autoridad haga lo que la ley no les impida; que es exactamente lo que deja entredicho la facultad discrecional; y es que si una facultad esta más o menos reglada es porque "en la actualidad, la mayor parte de la doctrina se inclina a sostener que la facultad discrecional deriva de la imposibilidad del legislador de poder prever todas y cada una de las circunstancias por las que pueda atravesar la administración pública."(44)

Pero si aceptamos la imposibilidad de prever la cantidad de circunstancias a las cuales puede quedar sujeta la administración pública; debemos también aceptar la imposibilidad total de poder encontrar personas a las cuales se les pueda confiar la administración de justicia basandose en su apreciación personal de los hechos; porque cada humano tiene necesidades y sensibilidades diferentes.

En materia administrativa la discreción de la autoridad al determinar tal o cual crédito es contraria a derecho, debido a que la Constitución no habla expresamente de facultades discrecionales, no pudiendo dejarse a la apreciación de la

autoridad la valoración de la procedencia o improcedencia de las pruebas presentadas, cuando la justificación exacta de lo que constituye la prueba aplicada a la falta no esta contemplada en la ley. En todo caso, si se quiere actuar conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídica, la autoridad debería abstenerse de determinar un crédito donde no lo puede demostrar fehacientemente, y no hacerlo mediante presunciones, dejando la carga al particular que no es un especialista en derecho la ocupación de demostrar que no es así.

Porque si ya de por sí constituye una carga para el particular el desvirtuar los hechos consignados en las actas de auditoría, cuando estas se basan en datos concretos, mucho más conflictivo es demostrar lo incorrecto de una presunción en la cual la propia autoridad no cuenta con elementos objetivos para poder hacer una afirmación tácita.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

4.1 PRESUNCIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El artículo 59 del CFF señala como causales de presunción de contribuciones a pagar, el hecho de que el contribuyente se encuentre en alguno de los supuestos de sus ocho fracciones; presumiendo que son o representan ingresos la documentación comprobatoria en poder del contribuyente aún cuando no este a su nombre, (pueden ser facturas, recibos, correspondencia); igualmente los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente no registrados, los depósitos en cuentas personales de terceros cuando efectuen pagos de la empresa y ésta no los registre, las diferencias entre activos reales y existentes, las salidas superiores a las entradas, los bienes poseídos y los cheques librados contra la cuenta del contribuyente por pago a terceros; dejando la prueba en contrario al particular; no obstante, en ninguna parte de dicho Código se establece como se constituye esa prueba en contrario, por lo cual se deja la valoración de la misma a la autoridad administrativa.

Desde el momento en que la presunción admite prueba en contrario, deja entrever que no se parte de hechos objetivos y de datos comprobados; dejando a la autoridad hacer uso de su poder de arbitrio para juzgar las argumentaciones expresadas por el particular; sin embargo por las razones expuestas en párrafos anteriores es de aceptarse la posibilidad de una decisión

arbitraria y caprichosa, en la facultad discrecional técnica emitida por el titular de la prerrogativa, ya que la misma presunción no invoca circunstancias de hecho, aún cuando se pueda estar apoyando en razonamientos lógicos.

La facultad discrecional técnica "se da cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de la realidad, o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad"(45)

Con todo, debe procurarse que la resolución emitida en base a un acto discrecional sea escrita, legal, fundamentada y motivada, en los términos manejados en el capítulo tres de esta investigación; pero si aún llenando estos requisitos se considera infundada una resolución emitida así, siempre existe la posibilidad e impugnar los hechos en los recursos a que tiene derecho el afectado según el art.116 del CFF.

Respecto de la separación entre lo que constituye un acto reglado de un acto discrecional, la jurisprudencia 165 del TFF dice lo siguiente:

FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.-"Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidas en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo de hacerlo, en forma que no

deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales."(46)

La presunción en sí misma no es una facultad discrecional, sino una facultad reglada, el artículo 59 del CFF no faculta a la autoridad para elegir si debe presumir o no la existencia de contribuciones a pagar, sino que establece la obligación de presumir la existencia de las contribuciones en caso de existir las causales; además que en artículos posteriores delimita exactamente los procedimientos a seguir para determinar las contribuciones, según sea la causal incurrida.

La discreción de la autoridad en la determinación de diferencias o créditos a favor del fisco (entendiéndose como tales los que señala el art. 4 del CFF), aparece en él momento en que en la presunción de contribuciones se permite a la autoridad valorar las pruebas a su libre arbitrio, digo a su

libre arbitrio porque aún pudiendose establecer lo que constituye o puede constituir la prueba en contrario, ésta no está reglada conforme a ley; otra cosa sería establecer legítimamente en el ordenamiento legal las características mínimas necesarias para evitar su rechazo por improcedencia; tal como sucede con el artículo 29-A del CFF donde se establece que una factura cuando reúne determinados requisitos es infundado su rechazo.

De acuerdo a las circunstancias cognocitivas del afectado, este tipo de actos discrecionales redunda en beneficio del contribuyente, o en su contra; ya que si no se puede considerar la aportación de una prueba como plena, tampoco se puede rechazar totalmente por improcedente; dependerá en todo caso de la credibilidad dada a la misma por el sustentante, y de la capacidad de aceptación mostrada por el funcionario encargado de la diligencia administrativa, el cual en la mayoría de los casos se vera obligado a aceptar lo que constituye una prueba "razonable y fundamentada" como prueba en contrario.

4.2 INGRESOS POR DEPOSITOS EN BANCOS

El artículo 59 del CFF en comento establece en su fracción III, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que este obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

A pesar de ello esta presunción admite prueba en contrario, tal vez considerando la multiplicidad de facetas a las que diariamente se enfrenta una empresa, y que un depósito en una cuenta bancaria no necesariamente puede provenir de un ingreso, sin embargo el hecho de que no este contabilizado no le permite a la autoridad verificar su procedencia; por lo que sin entrar en mayores consideraciones se limita a presumir que tales depósitos constituyen el producto de las operaciones del contribuyente.

Respecto de lo que constituye realmente un ingreso para el particular, en 1938 el TFF emitió esta jurisprudencia, con vigencia actual.

INGRESOS.- "Por tal debe entenderse la percepción real y no la virtual, que aumente el patrimonio del causante, por lo que la ley del impuesto sobre la materia la grava en el momento en que se obtiene." (47)

Sin embargo, esto no quiere decir que la autoridad se limite

a presumir la existencia del ingreso sin antes tratar de verificar la procedencia real del depósito y verificar el registro contable llevado a cabo. Para lo cual aplica un procedimiento basado en los depósitos totales registrados según el estado de cuenta del contribuyente; y de ahí va disminuyendo prestamos bancarios, intereses, traspasos, aportaciones de capital, cobro de meses anteriores por ventas a plazos; en sí, todo lo que pueda constituir un depósito diferente a los ingresos por ventas de cada mes, para al final comparar los depósitos finales no identificados por ningún otro concepto con las ventas registradas mensuales, y es ahí donde al haber más depósitos que ventas aplica la presunción de ingresos.

La presunción pudo ser aplicada realmente por error al relacionar los depósitos; debiendo el afectado efectuar sus propios calculos, para verificar los hechos consignados por el visitador.

La presunción se destruye demostrando que tales depósitos si han sido contabilizados, aún cuando no haya sido en la cuenta de ingresos; porque dadas las características de la empresa familiar, por cierto muy abundante en México, en innumerables ocasiones el dueño es el mismo que la administra, y el que a su manera contabiliza sus operaciones; o aún teniendo algún encargado de hacer los registros contables, este puede incurrir en errores o simplemente registrar lo que le vaya ordenando el

propietario. Dando lugar a que varios depósitos correspondan a una misma cantidad retirada para hacer un pago o por cualquier otro concepto y vuelta a depositar por no haberse utilizado; dando así la impresión al acumularse estos depósitos a la presunción de la autoridad; si esto sucede, correspondera al contribuyente identificar las operaciones así realizadas y plasmarlas para su presentación ante las autoridades, además de proceder a su correcta contabilización para mostrar la aceptación tácita de la existencia del error pero también de su legal procedencia.

Otra forma muy común en la que se acumulan este tipo de depósitos, es cuando ante la necesidad empresarial de financiamiento para realizar pagos urgentes, el contribuyente acude a su bolsillo como manera más fácil de solventar el problema, sin contabilizar el préstamo que esta otorgando en ese momento; tal vez considerando su pronta recuperación, pero no considera también la continuidad con que esto sucede; dando origen como en el caso anterior a una cantidad de depósitos no contabilizados, que segun la presunción en comento le puede originar el establecimiento de contribuciones no reales. En este caso, es admisible que el contribuyente recurra a los instrumentos aceptados legalmente como comprobantes de una operación de financiamiento o préstamo entre particulares; los cuales señala la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, y entre los cuales se encuentra contemplado en el artículo 170 el pagaré;

procediendo igualmente a establecer las bases sobre las cuales se dió el hecho, esto es, llenar el citado documento con los requisitos exigidos legalmente segun la LTOC, y proceder como en el caso anterior a su presentación como prueba documental ante la autoridad y a su posterior contabilización como prueba de la aceptación tácita de la existencia legal de los depósitos existentes.

Esto como se señaló anteriormente puede encontrar renuencia ante el visitador, pero también es cierto que el contribuyente al no haber obstaculizado las facultades de comprobación de la autoridad esta poniendo a su alcance los medios necesarios para cerciorarse de la factibilidad de las operaciones necesarias.

Por otra parte se hablo también de la no especificación de lo que constituye la prueba en contrario, por lo que al ser la prueba aportada por el contribuyente un documento legalmente reconocido en ley, y ademas aceptada por ambos afectados (empresa -acreedor), se esta sustentando más que suficiente la exigencia del legislador al estipular como descargo la necesidad de aportar una prueba en contrario.

4.3 DIFERENCIAS ENTRE ACTIVOS REALES Y EXISTENTES

El artículo 59 fracc. V del CFF señala que las autoridades presumirán que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones; salvo prueba en contrario.

El concepto de "activos" se adiciono al primer párrafo del mencionado artículo 59 mediante la reforma de diciembre de 1991, entrando en vigor a partir del primero de enero de 1992. Por otra parte en la misma fecha se adiciono al mencionado art.59 la fracc.VIII, estableciendo que los inventarios, activos fijos, terrenos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente se presumirán propiedad del mismo, salvo prueba en contrario y se valuarán a sus precios de mercado o en su defecto al de avalúo.

Volviendo a la fracción V mencionada; encontramos que no estipula si las diferencias de que habla pueden ser de menos o de más; por lo que se puede inferir que abarca ambas; por lo que habria que determinar en cada caso en especifico si una diferencia de menos se debe a una pérdida, robo, u otro concepto; y si una diferencia de más entre los activos reales y los registrados no se debe a que dicho bien pertenece a otro ejercicio en el cual por error no se contabilizo, y más aún puede

ser el caso de que exista inexactitud en las determinaciones de la autoridad.

4.4 INGRESOS SOBRE COMPRAS NO REGISTRADAS

El artículo 60 del CFF señala que cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados.

La forma como comunmente determina la autoridad las compras omitidas, es a través de la realización de compulsas con los proveedores del contribuyente; de donde obtiene datos que posteriormente compara con los registros que él mismo con anterioridad le ha mostrado, pudiendo así hacer las determinaciones que señala el CFF. O bien a través de declaraciones informativas

Sin embargo este aspecto reviste diversas variantes para poder ser legalmente aceptada una determinación de ingresos conforme a la misma; entre las que se encuentra en primera instancia, el deber de las autoridades de dar a conocer el resultado al afectado de la actuación así obtenida (art.51, segundo párrafo del CFF); "estos datos deben darse a conocer analíticamente al causante o la carga de la prueba se le revertirá a la autoridad" (48).

Por otra parte hasta el 31 de Diciembre de 1993 el mencionado artículo 60 establecía como procedimiento para calcular el importe de la enajenación de las compras no declaradas; el multiplicar el importe de adquisición por el por ciento de utilidad bruta con que operara el contribuyente; señalando además que éste dato debía tomarse de la declaración del ejercicio de que se tratara o de la última presentada, adicionando que a falta de declaración se entendería que la utilidad bruta es de 50%.

Como se recordara, desde en año de 1987 no se declara el costo de ventas sino las compras; haciendo imposible con esto determinar una utilidad bruta declarada ($\text{VENTAS} - \text{COSTO DE VENTAS} = \text{UTILIDAD BRUTA}$); con lo cual bastaba que el contribuyente hubiese presentado una declaración anual para hacer nugatoria cualquier posibilidad de calcularle ingresos omitidos conforme al artículo en mención; aún habiendo omitido compras.

Esto es así, porque como se explico en las garantías de legalidad y seguridad la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite; y en este caso la ley no le permitia a la autoridad hasta el periodo mencionado calcular un crédito sobre esas bases; y el hacerlo constituye una práctica infundada y viciosa de las leyes escritas; que da lugar a la anulación del acto; sin embargo no es raro observar la cantidad de créditos calculados sobre las bases de las compulsas que han sido muy comunes en la SHCP,... será acaso que todos esos contribuyentes no presentaron ninguna

declaración anual desde 1988 ?; o se interpreto la ley "discrecionalmente" ? Para mayor abundamiento veamos el siguiente fallo del TFF.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION NO SE DA.--"Si de la lectura de la resolución impugnada, y de la totalidad de las actuaciones del juicio, se concluye que el causante omitio el pago de impuestos, que detecto la autoridad, pero aquel alega que el procedimiento utilizado, para determinar el monto de su cargo no se encuentra regulado por la ley, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el solo efecto que se emita una nueva resolución debidamente fundamentada y motivada."(49)

Es por eso que mediante el decreto del 29 de diciembre de 1993 se reformo este artículo para estipular que la utilidad bruta se obtendrá de los registros contables del ejercicio de que se trate, dividiendo la utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente; precisando la posibilidad de poder modificar los registros del contribuyente.

Hay que tomar en cuenta que las revisiones de la autoridad siempre van un año atras, por lo que aún en 1994 no podrán determinar ningún ingreso por compras así omitidas correspondientes a 1993 y años anteriores; debido a que a ninguna ley se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de ninguna persona.(art. 14 Const.)

La fracción II tercer párrafo del artículo 60 señala que la presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Rafael de Pina Vara define al caso fortuito "como el acontecimiento que no ha podido ser previsto, pero que aunque lo hubiera sido, no habría podido evitarse" y la fuerza mayor como un "acontecimiento ajeno a la conducta del deudor y producido al margen de la misma con fuerza incontrastable, liberando al obligado de la responsabilidad del incumplimiento de la obligación" (50)

Conforme a las anteriores definiciones, es posible que la falta de registro de compras suela suceder frecuentemente en una empresa; debido a su misma actividad económica; lo cual no indica exactamente que esas compras no se encuentren físicamente en sus inventarios; en todo caso, con esto se le esta dando al afectado la posibilidad de acudir a la realización de un inventario físico y determinar las causas de la falta de su registro.

4.5 INGRESOS POR FALTANTES DE INVENTARIOS

El mencionado artículo 60 en su fracción II cuarto párrafo señala: igual procedimiento se seguira para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios.

Quedando así, sujeto el calculo de la enajenación por faltantes en inventarios a los errores legales de los ingresos por compras no registradas; además que, los faltantes pueden ser por caso fortuito o fuerza mayor; de lo cual sucede frecuentemente en una empresa, ya sea por robo o pérdidas.

4.6 INGRESOS POR BIENES POSEIDOS

La fracción VIII del artículo 59 del CFF, como se menciona en el punto 4.3, entro en vigor a partir de 1992, facultando a la autoridad para determinar contribuciones a presumir que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolla su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

Como se podrá observar, en esta fracción la autoridad se reservo una de las facultades más amplias, ya que abarca todos los bienes que pudiera tener el contribuyente; pero por lo mismo también es la que más inexactitud podría revertir, debido a que no siempre lo poseído es propiedad, y por mencionar solo unos ejemplos podemos hablar de la renta de terrenos, edificios, maquinaria, equipo de oficina, en fin, una innumerable cantidad de recursos materiales utilizados por la entidad a fin de lograr sus objetivos; por lo que a mi parecer al adicionar esta fracción en el art. 59, se hizo con el fin de reservarse la posibilidad de una mejor y más efectiva actuación de las autoridades.

Es trascendental especificar que la función inmediata de las oficinas fiscales no es incrementar la recaudación fiscal, sino modificar la conducta evasiva y elusiva de algunos contribuyentes; sin embargo esto sólo se podrá lograr en la medida en que se fortalezcan los medios de control con un trato respetuoso, amable y cordial, que permita al contribuyente tener la confianza de acercarse a las autoridades fiscales para cumplir con sus obligaciones fiscales correspondientes; y no tener que dejar de presentar un aviso, una declaración, o un pago de cualquier otra índole a causa de un mal trato recibido, fundado en un mal entendido sentido de autoridad y responsabilidad de los servidores públicos.

CONCLUSIONES

El desconocimiento de esta materia pone de manifiesto la necesidad de difundirlo en el ámbito del contribuyente, Contaduría y público en general, a fin de establecer bases que posteriormente se puedan ampliar en beneficio de nuestra sociedad.

BIBLIOGRAFIA

- (1). RAFAEL ROJINA VILLEGAS, Derecho Civil Mexicano, tomo II, las obligaciones, pag. 170
- (2). GIUSEPE MAGIORE, Tratado de Derecho Penal, tomo III, pag. 128
- (3). Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Publicada mediante folletería de la SHCP en el mes de julio de 1992, puede consultarse en revista PAF # 67 de la segunda quincena de julio 92.
- (4). LUIS JOSSEERAND, El Espiritu de los Derechos y su relatividad, pag. 207
- (5). LUIS MARTINEZ LOPEZ, Derecho Fiscal Mexicano, pag. 19
- (6). LUIS JOSSEERAND, El espíritu de los Derechos y su Relatividad pag. 281 y siguientes.
- (7). Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado
- (8). ALEJANDRO PONCE RIVERA, La presentación de documentos ante Las autoridades fiscales y su rechazo
- (9). ANDRES SERRA ROJAS, Derecho Administrativo, pag. 76
- (10). MARGARITA HERRERA ORTIZ, Manual de Derechos Humanos, pag. 25
- (11). PONCIANO ARRIAGA, "Proyecto para el establecimiento de una procuraduría de pobres en San Luis Potosi 1847" en antología de clásicos mexicanos de los Derechos Humanos, México, CNDH, 1991 pags. 49-64
- (12). MARGARITA HERRERA ORTIZ, ob. cit. pag. 33
- (13). JOSE LOPEZ CHAVARRIA, "Evolución Normativa de la CNDH" pag. 11.
- (14). JOSE LOPEZ CHAVARRIA, ob. cit. pag. 16
- (15). MARGARITA HERRERA ORTIZ, ob. cit. PAG. 11.
- (16). LEY DE LA CNDH, art. 1.
- (17). IGNACIO BURGOA, Derecho Constitucional Mexicano, pag. 518

- (19). SUPREMA CORTE DE JUSTICIA, Tomo XIII pag. 514
- (20). GENARO DAVID GONGORA PIMENTEL, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pags. 86 y 87.
- (21). LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ; Elementos de Derecho Administrativo, pags.169 y sigs.
- (22). ANDRES SERRA ROJAS,. ob. cit. pag.630
- (23). J.No. 76 del TFF, RTFF, Tercera Epoca, Año III, No.32, agosto 1990
- (24). J.No. 29 del TFF, RTFF, Año II, N.7, agosto 1979, pag. 101
- (25). P.No. 22- SS del TFF, RTFF Tercera Epoca, Año II, No.23, noviembre 1989, pag. 14
- (26). P.No. 208-SS del TFF, RTFF Tercera Epoca, Año V, No.59, noviembre 1992, pag.12
- (27). Semanario Judicial de la federación, Tomo X, diciembre de 1992, pag.384, Revisión Fiscal 29\92.
- (28). J.No. 91 del TFF, RTFF Tercera Epoca, Año II, Nos.14 y 15, febrero y marzo de 1989.
- (29). J.No 2 del TFF, RTFF Año I, 1 a 6, agosto 1978 - julio 1979, pag.107
- (30). ANTONIO JIMENEZ GONZALEZ, Lecciones de Derecho Tributario, pag.391
- (31). P.No. 120 -SS del TFF, RTFF Tercera Epoca, Año V, No.49, enero de 1992, pag.13, Juicio de Competencia Atrayente No. 180\89.
- (32). TASS del TFF, RTFF de marzo de 1990, pag.19, Revisión No. 1625\86.
- (33). J.No. 317 del TFF, RTFF Año IX. No.95, Noviembre de 1987, pag.498.
- (34). Semanario Judicial de la Federación, Septima Epoca, volumen 121-126, Enero - Junio de 1979, pag.240, Tribunales Colegiados, Amparo Directo 301\78.
- (35). Semanario Judicial de la Federación, Septima Epoca, Volumen I, Sexta Parte, Tribunales Colegiados de Circuito. pags.26-27, Revisión B\68.

(36). J.No. 280 del TFF, RTFF, Año VIII, No.83, noviembre de 1986, pag.397

(37). TASS del TFF, RTFF Año VIII, No. 65, mayo de 1993, pags. 10 y 11.

(38). JESUS QUINTANA VALTIERRA, Derecho Tributario Mexicano, pag.344

(39). P.No. 203-SS del TFF, RTFF, Tercera Epoca, Año V, No.57, septiembre de 1992, pag.7.

(40). J.No.71 del TFF, RTFF, Año III, Nos. 13 a 15, julio - diciembre 1980, pag.143.

(41). SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Tesis 196, Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo V, Segunda Parte-1, pag.534.

(42). ANDRES SERRA ROJAS, ob. cit., pag.629; y este en cita a Adolfo Posada, Tratado de Derecho Administrativo, T.I., pag.251

(43). MIGUEL ACOSTA ROMERO, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pag.853-856.

(44). MIGUEL ACOSTA ROMERO, ob. cit. pag.862.

(45). MIGUEL ACOSTA ROMERO, ob. cit. pag.855.

(46). J.N. 165 del TFF, RTFF, Año V, No. 42, junio 1983, pag.871

(47). Jurisprudencia de la Primera Epoca del TFF, (durante la vigencia de la Ley de Justicia Social), C.S. entre 633/38 y 695/38; RTFF 1937-48, pag. 136.

(48). J.N. 64 del TFF, RTFF Año III, Nos.13-15, julio-diciembre 1980, pag.59.

(49). PRESS del TFF, RTFF de noviembre de 1990, pag.13.

(50). RAFAEL DE PINA VARA, Diccionario de Derecho, pags. 140 y 276.

(51). GABINO FRAGA MAGAÑA, Derecho Administrativo, pag.435.