



Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ACATLAN”

8156998-8



EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO Y
LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACION

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

RUTH GARCIA AGUILAR

MEXICO, D. F.

1985



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Pág.
Introducción	1
CAPITULO I	2
A) El derecho Tributario Administrativo	3
B) Su Naturaleza Jurídica	4
C) Autonomía del Derecho Tributario Administrativo	5
D) Elementos Personales del Derecho Tributario Administrativo	7
E) Las Obligaciones del Derecho Tributario Administrativo	10
CAPITULO II	11
A) Procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo	14
B) Procedimientos de Control y Fiscalización	17
C) Procedimientos de Determinación	20
D) Procedimientos de Reembolso y Extinción de Créditos Fiscales	25
E) Procedimientos de Ejecución Forzosa	46
F) Procedimientos de Impugnación	38
G) Procedimientos Coercitivos	54
CAPITULO III	66
Los Procedimientos de Fiscalización	66
A) Solicitud de Documentación a los Contribuyentes y Terceros	66

	Pág.
B) Visitas Domiciliarias	70
C) Revisión de Dictámenes de los Estados Financieros formulados por Contadores Públicos	76
D) Revisión de Declaraciones por parte de las Autoridades Fiscales Administrativas	90
E) Objeto de los Procedimientos de Fiscalización	92
F) Objeto de los Procedimientos de Determinación de Obligaciones Tributarias	92
 CAPITULO IV	 97
Constitucionalidad de los Procedimientos de Fiscalización.	97
A) Garantías de Seguridad Jurídica	97
1) Irretroactividad Legal	99
2) Garantía de Audiencia	102
3) Formalidades Esenciales del Procedimiento	103
B) Garantía de Legalidad del Artículo 16 Constitucional	104
1) Principio de Fundamentación y Motivación	106
Conclusiones	112
Fuentes de Información	115

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

El presente trabajo está referido a la actividad que desarrollan las autoridades fiscales administrativas, denominada -- Procedimientos de Fiscalización.

Esta actividad tiene una importancia trascendente en razón de que mediante ella se descubran los hechos generadores no declarados por los contribuyentes que a su vez dan nacimiento a sendas obligaciones fiscales.

Tal actividad es de importancia y trascendencia porque mediante ella, el Estado se allega recursos al Estado para realizar sus fines, recursos que nunca hubieran llegado a sus arcas por el incumplimiento natural de los contribuyentes.

Una vez realizado el correspondiente estudio, se analizarán sus aspectos Constitucionales, puesto que tal actividad como cualquier otra que desarrolle el Estado en forma de actos autoritarios, debe de quedar sujeto a las limitaciones Constitucionales que implican actos de supra a subordinación.

Sin más preámbulos procedo a hacer el estudio correspondiente.

CAPITULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

El Derecho Tributario Sustantivo está referido al estudio - del poder tributario del Estado, entendido éste como la facultad del Estado de exigir a los gobernados parte de su riqueza, en forma de tributos, - para satisfacer los gastos públicos, a sus limitaciones constitucionales, - al estudio de los tributos es decir, a los impuestos, a los derechos y contribuciones especiales y al estudio de la obligación fiscal y sus elementos, además de su nacimiento y extinción. (1)

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o hechos generadores previstos en las leyes fiscales. (2)

El legislador ha establecido el principio de la Autodeterminación de los créditos fiscales, en el artículo 6º, párrafo III del Código Fiscal Federal; al señalar que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Esto implica que el contribuyente tiene la obligación de hacer - del conocimiento del Fisco Federal la realización de los hechos generadores que den lugar al nacimiento de obligaciones fiscales a su cargo, ello mediante una declaración, en la cual indicará el hecho generador que haya - llevado a cabo y la obligación fiscal que hubiera nacido por ello determinada en cantidad líquida

(1) Sergio Foo. de la Garza.- "Derecho Financiero Mexicano" Ed. Porrúa, - México 1985, pág. 193.

(2) Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente.

Sin embargo, el Fisco no puede esperar que el contribuyente de buena fe declare todos los hechos generadores que realiza, por ello es necesario que desarrolle una serie de actividades tendientes al descubrimiento de tales hechos generadores.

EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

El conjunto de procedimientos relativos a esa actividad es denominado DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

Esta actividad administrativa tributaria alcanza a los deudores de las posibles obligaciones tributarias omitidas o sea, a aquéllas personas que han realizados hechos generadores tributarios, sin declararlos o que habiéndolos declarado no informaron verazmente a la administración fiscal de su realización.

Así vemos, que no basta que el Estado por medio de sus Organos Legislativos dicte leyes sancionadoras, a fin de evitar la evasión fiscal, sino que debe crear una actividad por medio de su Administración Pública para que esos hechos generadores no queden sin descubrirse y declararse y que el crédito fiscal sea realmente obtenido, e ingrese a las cajas públicas.

Por tanto, el derecho tributario se divide en Sustantivo o Material y Administrativo o Formal.

Las relaciones tributarias sustantivas tienen carácter singular y transitorio, ya que desaparecen en el momento de efectuar el pago de la obligación fiscal.

Por el contrario, las relaciones tributarias Administrati--

vas o Formales se prolongan en el tiempo. Así por ejemplo, un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades mercantiles tiene la obligación de darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, de llevar un sistema de contabilidad autorizado, de presentar declaraciones anuales, de reportar visitas domiciliarias y sin embargo, puede darse el caso de que no tenga la obligación de hacer pago alguno si de su actividad no resulta un ingreso gravable.

Así también el derecho Formal Tributario hace surgir obligaciones autónomas respecto a terceros que son personas distintas de los sujetos pasivos por adeudo propio, o sujetos pasivos principales, los cuales no tienen la obligación de pagar el tributo.

Sin embargo, su obligación, en cierta forma, está subordinada a la relación tributaria sustantiva que surge entre el Fisco y el sujeto pasivo principal y se exterioriza a través de los deberes de información, es decir, la obligación de suministrar informes, que le sean requeridos por la Autoridad Tributaria.

Y con ello se convierte en auxiliar de la administración fiscal, la cual con los informes recabados, ya puede controlar el cumplimiento de las obligaciones de pago, a cargo de dichos sujetos pasivos principales.

(B) SU NATURALEZA JURIDICA

Las obligaciones del Derecho Tributario Administrativo, determinan la naturaleza jurídica de éste, el cual formal y materialmente queda incluido dentro del conjunto de normas de Derecho Público denominado Derecho Administrativo, independientemente de que la actividad consista en

una serie de procedimientos, pues éstos vienen a culminar con la emisión - de un acto administrativo en forma de Obligación Fiscal.

C) AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

Coincidimos con Sergio Francisco de la Garza en el sentido de que el Derecho Tributario Administrativo goza de autonomía respecto del Derecho Tributario formal por los siguientes motivos:

1.- El Derecho Tributario Administrativo o Formal, tiene -- por objeto de conocimiento, los procedimientos que integran el derecho tributario Administrativo como son: los procedimientos preparatorios de control y fiscalización; los procedimientos de determinación; los procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales; los procedimientos coercitivos; los procedimientos de ejecución forzosa y los procedimientos de impugnación. (3)

También está referido al estudio de las obligaciones tributarias formales como son: las de hacer; por ejemplo, llevar libros de contabilidad y registrarlos; llevar sistemas contables; inscribirse en el registro federal de contribuyentes; la obligación de expedir documentos y conservar una copia de ellos a disposición de las autoridades fiscales por el término de 5 años.

Obligaciones de Tolerar, por ejemplo permitir a las autoridades administrativas fiscales llevar a cabo visitas domiciliarias, o la inspección de sus sistemas contables, etc.

Obligaciones de no hacer, por ejemplo, la obligación de no llevar un doble sistema de libros; la obligación de no usar documentos --

(3) De la Garza Sergio Fco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. México 1981, pág. 632 y ss.

apócrifos para comprobar gastos y acreditar con ello derecho a deducciones; la obligación de no inscribirse dos veces en el Registro Federal de Contribuyentes; étc.

2.- El Derecho Tributario Administrativo tiene un concepto de la Garza lo define como una actividad administrativa que se desarrolla en el campo de la tributación y que está dirigida a la satisfacción de la pretensión tributaria, pues la administración no puede ni debe simplemente esperar que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones tributarias. (4)

Este concepto difiere del derecho tributario sustantivo, el cual es definido a su vez como el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, ésto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.

3.- El Derecho Tributario Administrativo tiene un método y una sistematización. Método según Acosta Romero, significa: "el conjunto de principios, razones y fundamentos del objeto del conocimiento. (5)

La sistematización según el mencionado autor "es el ordenamiento de los elementos que forman parte de un todo, en forma lógica y ordenada, para establecer su estudio a partir de los conceptos más generales o sencillos, a los más concretos, conservando la unidad de estudio de origen. (6)

(4) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, S. A., págs. 27 y 655, Décima Tercera Edición.

(5) Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Ed. - Porrúa, S. A., primer curso, Sexta Edición, pág. 4 y ss.

(6) Op. cit. pág. 4 y ss.

Al desarrollar el presente trabajo el lector tendrá elementos de juicio suficientes para llegar a la conclusión de que el método y el sistema del derecho tributario administrativo difiere del derecho tributario sustantivo.

En conclusión se puede invocar, tanto al objeto del conocimiento, como al método de sistematización que del mismo ha hecho la doctrina, (en México, únicamente Sergio Francisco de la Garza), además de la legislación que sobre ésta materia ha expedido el Congreso de la Unión, principalmente en el título III del Código Fiscal de la Federación y en el reglamento del propio Código; en el cual se establecen las instituciones reguladas por éste derecho, que nos lleva a afirmar su autonomía con respecto al derecho tributario sustantivo.

(D) ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

En el derecho tributario administrativo encontramos elementos personales de dos tipos:

a) Los sujetos pasivos o gobernados que son los elementos pasivos de la obligación tributaria que se encuentran sujetos a los procedimientos del derecho que comentamos.

Pueden ser personas físicas y personas morales, quienes serán los deudores del impuesto, por adeudo propio o ajeno, y otras personas determinadas por la ley, conocidas con el nombre de terceros.

b) La Administración o Fisco. El sujeto activo de las relaciones tributarias del derecho tributario administrativo lo es el fisco, que a nivel federal está representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - quien lleva a cabo la actividad necesaria para lograr el pago de los tributos, es decir, que la autoridad administrativa le corresponde la actuación

de todo procedimiento, con o sin la intervención del contribuyente, esto es un deber que le compete a ella misma a fin de revisar la veracidad e integridad de la determinación y pago por el sujeto pasivo. Esta obligación le es impuesta en el Código Fiscal de la Federación y en las leyes fiscales especiales.

A la actividad administrativa lo rige el principio de la oficiiosidad y es por éste mismo, que le corresponde a ella y sólo a ella darle el impulso a los procedimientos a través de todos sus pasos hasta la devida recaudación de los impuestos, sin esperar a que el contribuyente voluntariamente tome la iniciativa. También desarrolla actividades de vigilancia previa y aposteriori, y de sanción respecto de las infracciones en que incurre el contribuyente.

Dentro de la Legislación Fiscal Federal Mexicana encontramos los siguientes tipos de autoridades fiscales administrativas.

1.- Autoridades de Determinación, entre las cuales se encuentran el Secretario de Hacienda y Crédito Público, los Subsecretarios de Ingresos y de la Inspección Fiscal, la Dirección General Técnica de Ingresos, la Dirección General de Recaudación, y las Administraciones Fiscales Regionales.

Sus facultades están establecidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los artículos 6°, 53, 133 y 64.

Estas autoridades están encargadas de determinar y liquidar las obligaciones fiscales omitidas, es decir, detectar los hechos generadores de Obligaciones Fiscales no declaradas y determinar en cantidad líquida los deudos o créditos fiscales.

2.- Autoridades de Vigilancia.- Entre otras encontramos la Dirección General de Aduanas, Registro Federal de Vehículos, Dirección General de Fiscalización, auxiliada por tres organismos, Subalternos como son: A) Dirección de Revisión de declaraciones, b) Dirección de Revisión de Dictámenes y la c) Dirección de Auditoría Fiscal independientemente del Subdirector de Programación; según el artículo 60 fracción XIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Dirección de Revisión de Declaraciones.

Sus facultades están previstas en los artículos 60, 61, 63, 87, etc., del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Su función principal es detectar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por medio de los procedimientos de fiscalización de los cuales estudiaremos posteriormente.

3.- Autoridades de recaudación.- Dentro de este tipo de autoridades encontramos a la Tesorería de la Federación y sus oficinas subalternas como son las oficinas Federales de Hacienda, las Aduanas, etc.

Sus facultades están previstas en los artículos 11, 134, etc., del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Su función principal es efectuar cobros y recibir pagos, pueden llevar a cabo para éstos efectos, el procedimiento administrativo de ejecución.

4.- Autoridades de represión.- Entre otras están la Procuraduría Fiscal de la Federación y sus dependencias.

Sus facultades están previstas en los artículos 9, 10 fracción XVIII, etc., del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Su función principal es reprimir las conductas ilícitas de los contribuyentes, para lo cual cuentan con facultades desde las necesarias para imponer sanciones, hasta para presentar denuncias y querrelas ante la Procuraduría General de la República a fin de que se ejercite la acción penal en contra de los contribuyentes que hubieren cometido delitos fiscales.

E) LAS OBLIGACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

Coincidimos con Sergio Francisco de la Garza, en cuanto a su opinión de que el derecho tributario administrativo, se integra por tres tipos de obligaciones como son:

- a) OBLIGACIONES DE HACER.- El contribuyente tiene entre otras obligaciones de presentar declaraciones y exhibir su contabilidad a la Autoridad Fiscal Administrativa.
- b) OBLIGACIONES DE TOLERAR.- El contribuyente tiene la obligación de permitir los actos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales administrativas entre otras, visitas domiciliarias, revisión de su contabilidad inspección de sus instalaciones, etc.
- c) OBLIGACIONES DE NO HACER.- Existe a cargo del contribuyente la obligación de no realizar conductas ilícitas tales como el contrabando, defraudación fiscal, el comercio clandestino, etc.

(7) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, 13a. Edición, Ed. Porrúa, S. A., pág. 660

CAPITULO II

PROCEDIMIENTOS QUE INTEGRAN EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

A N T E C E D E N T E S :

Naturaleza jurídica de los procedimientos administrativos:

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica de los procedimientos administrativos, se ha discutido si son procesos jurisdiccionales, o se trata en realidad de actos administrativos.

En nuestra opinión no debe confundirse los conceptos, proceso y procedimiento, por ello debe precisarse, la naturaleza de ambas instituciones.

En términos generales se llama proceso a "toda instancia ante un juez o tribunal, sobre una diferencia, entre dos ó más partes, es decir, indica un conjunto de actos jurídicos coordinados, encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada" (8)

En este orden de ideas, el proceso según Alcalá Zamora y Castillo, citado por Cipriano Gómez Lara, se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio. (9)

A la vez el procedimiento que puede manifestarse fuera del campo procesal, como sucede en el orden administrativo o en el legislativo, se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí, por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de

(8) Guasp, Jaime, Derecho Procesal Civil, Editorial IEP, 2a. Edición, Madrid, 1962, Tomo I, pág. 2

(9) Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Proceso, U.N.A.M., México -- 1979, pág. 245

un proceso o el de una fase o fragmento del propio proceso, por ejemplo un procedimiento incidental dentro de un proceso.

Así pues, mientras que la noción del proceso es esencialmente teológica, la del procedimiento es de índole formal, y de ahí que, tipos distintos de proceso se pueden sustanciar por el mismo procedimiento, y viceversa, procedimientos distintos, si van a tramitar procesos de idéntico tipo. Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico, reflejado en su común etimología, de proceder, avanzar, pero el proceso, además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos, constituyan o no relación jurídica que entre sujetos (es decir, las partes y el juez) se establecen la sustanciación del litigio. (10)

En cuanto a la Materia Administrativa, Francisco López Nieto nos da la siguiente definición, del procedimiento administrativo: "El procedimiento administrativo es el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva, para producir los actos administrativos. (11)

Para el administrativista Nava Negrete, el procedimiento administrativo es: "El medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos, en la esfera de la administración" (12)

Así de esta manera podemos afirmar que no todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento, procedimiento es:

- (10) Alcalá Zamora y Castillo, Niceto, Proceso Autocomposición y Autodefensa, Editorial Imprenta Universitaria, México, 1a. Edición, 1947, pág. 110
- (11) López Nieto, Francisco, El Procedimiento Administrativo, Editorial Bosch, Barcelona 2a. Edición, 1946, pág. 2.
- (12) Nava Negrete, Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Editorial Porrúa, México, 2a. Edición, 1959, pág. 78

"rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad_ que puede ser jurisdiccional o no, en cambio proceso implica siempre litigio, composición.

Por tanto, podemos afirmar que los procedimientos, que integran el Derecho Tributario Administrativo, son de naturaleza administrativa por dos razones:

La primera de índole formal, por que el órgano que la ejecuta pertenece a la Administración Pública centralizada, como lo es, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus dependencias.

Desde un punto de vista material porque las autoridades fiscales en base a este tipo de procedimientos administrativos buscarán emitir un acto administrativo en forma de crédito fiscal

A) PROCEDIMIENTOS QUE INTEGRAN EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO.

Son clasificados por Hensel en varios grados o fases, de los cuales cada uno tiene objetivos determinados para alcanzarse, y por tanto, están correlacionados con diversos derechos y deberes para los interesados en el procedimiento.

Previsión Hensel que una "severa" división de los diversos grados del procedimiento no existe, y sobre todo, que no existe del mismo modo, para los diversos tipos de tributos.

El procedimiento tributario, por tanto, tiene las siguientes fases:

- a) Medidas adoptadas por la autoridad para llegar al conocimiento o descubrimiento de cada hecho generador que se haya producido.
- b) Procedimientos de instrucción para determinar las bases correspondientes a los hechos generadores que se hayan producido.
- c) Procedimientos de determinación y de notificación, por el primero, la autoridad administrativa determina los créditos fiscales que le correspondan o bien, revisa las declaraciones en que los causantes hayan determinado sus obligaciones tributarias.

Hensel aclara que esa actividad es de un carácter administrativo interno, la notificación tiene carácter de exteriorización, pero ambas son actos unilaterales.

- d) Procedimientos de cobro o recaudación, comprende el cobro por pago voluntario y la ejecución forzosa, o sea la ejecución, o sea, la ejecución coactiva de la pretensión tributaria.

e) Procedimiento de reclamación, establecidos para procurar al deudor una defensa jurídica contra los actos administrativos ilegales de la autoridad tributaria.

f) Procedimiento de restitución, para los particulares que hayan efectuado pagos indebidos, puedan recuperarlos de la administración. (13)

Por su parte, Nava Negrete clasifica al procedimiento administrativo en:

- a) Procedimientos de Producción;
- b) Procedimiento de Impugnación de los Actos Administrativos.

Comprendiendo en el primero, todos los procedimientos, que no son de impugnación. (14)

Serra Rojas a su vez propone la siguiente clasificación:

- a) El procedimiento de tramitación o conjunto de actos que conducen al acto definitivo.
- b) El procedimiento de ejecución o serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.
- c) El procedimiento sancionador, mediante el cual la administración castiga las violaciones ilegales, y
- d) El procedimiento revisor, cuando la administración revisa los actos de oficio o mediante los recursos administrativos. (15)

Por mi parte me adhiero al criterio de Sergio Francisco de la Garza, en el sentido de que los procedimientos que integran el derecho tributario administrativo se dividen en:

- (13) Hensel Albert, Derecho Tributario, Traducción Italiana de Dino Jarach, Giuffrè, 1956, pág. 645.
- (14) Nava Negrete Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Porrúa, México 1959.
- (15) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 4a. Edición, Tomo I, págs. 282 y 283

B) Procedimientos de Control y Fiscalización.

Se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y la actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.

C) Procedimientos de Determinación.

Por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la Ley, o bien rectificar la determinación, o hace la determinación cuando la Ley así se lo encarga.

D) Procedimientos de Reembolso y de Extinción de Créditos Fiscales.

E) Procedimientos Coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones.

F) Procedimientos de ejecución forzosa, y

G) Procedimientos de Impugnación que la Ley establece para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes.

B) PROCEDIMIENTOS DE CONTROL Y FISCALIZACION.

Rogelio Martínez Vera, define a la Fiscalización como "la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares, por medio de la cual se verifican si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídica-fiscal han cumplido con sus obligaciones que imponen las normas legales correspondientes". (16)

De acuerdo a la Legislación Fiscal Federal el punto de partida para que las autoridades fiscales administrativas lleven a cabo el control de los contribuyentes, es a través del Registro de Contribuyentes.

La Actividad Registradora de los Contribuyentes.

En el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, se establece la obligación de personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de proporcionar los avisos que establezca el Reglamento del propio Código.

En los artículos 14 al 25 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se reglamenta el funcionamiento del Registro Federal de Contribuyentes, estableciéndose como supuestos que impliquen la solicitud de inscripción o de presentar avisos los siguientes:

- I.- Cambio de nombre, denominación o razón social;
- II.- Cambio de domicilio fiscal;
- III.- Alta, aumento, disminución o baja de obligaciones fiscales;

(16) Martínez Vera Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey, 1981, pág. 5

IV.- Liquidación o apertura de sucesión;

V.- Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes. Asimismo, presentarán aviso de cambio y actividad preponderante y de apertura o cierre de establecimientos o de locales que utilizan como base fija para el desempeño de sus servicios personales independientes, en los términos del artículo 24 del Código Fiscal de la Federación. Las personas físicas que no tengan que presentar declaraciones periódicas, sólo estarán obligadas a dar el aviso de cambio de nombre.

Los datos que el registro requiera, los contribuyentes para efectuar su control están previstos en el artículo 18 del Reglamento que comentamos y son los siguientes:

I.- Nombre, denominación o razón social;

II.- Fecha de nacimiento o de constitución;

III.- Nacionalidad;

IV.- Domicilio;

V.- Actividad preponderante;

VI.- Fecha de cierre del ejercicio, si es contribuyente en los términos del Título Segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta;

VII.- Clase de aviso o información relacionada;

VIII.- Clave del Registro Federal de Contribuyentes, en su caso.

Los residentes en el extranjero, cuando únicamente tengan obligaciones que deban ser cumplidas por retenedores establecidos en el Territorio Nacional, no estarán obligados a presentar la solicitud de inscripción ni los avisos a que se refiere el artículo 14 del Reglamento que se comenta.

Por medio de estos procedimientos se buscan los siguientes fines:

- a) Tener bajo control al mayor número de contribuyentes que estén obligados a registrarlos.
- b) Llevar a cabo un control de los contribuyentes determinando si presentaron o no en tiempo las declaraciones que estén obligados a presentar.
- c) Además con este control, se busca que sean veraces las declaraciones presentadas.
- d) Se busca además estar en posibilidad de efectuar el cobro de los tributos, omitidos por el contribuyente registrado.

Otro Tipo de Registros

En la Ley del Registro Federal de Vehículos publicada en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1977, se establece la obligación de registrar a los automóviles, camiones, tractores, étc., que circulen en Territorio Nacional, con excepción de los que presten servicio público en el extranjero de transporte Internacional y los vehículos fabricados o ensamblados en el país para ser exportados.

Procedimiento de Fiscalización.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en sus fracciones II, III, IV, V, VI, para llevar a cabo los siguientes procedimientos de fiscalización:

- 1.- El requerimiento a contribuyentes responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para que exhiban su documentación contable en su domicilio o establecimientos o bien en las Oficinas de las Autoridades Fiscales.
- 2.- Para practicar visitas domiciliarias, a los contribuyentes responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban su

documentación contable en su domicilio o establecimientos, o bien, en las oficinas de las autoridades fiscales.

- 3.- Para revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros, de los contribuyentes, y su relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- 4.- Para efectuar avalúo o verificación de los bienes de los contribuyentes.
- 5.- Para recabar de empleados, servidores públicos y fedatarios, informes y datos respecto de las funciones que implican el nacimiento de obligaciones fiscales.

C) PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACION.

Estos procedimientos están previstos en los artículos 53 y siguientes del Código Fiscal de la Federación, para ello, las autoridades de determinación tomando en cuenta el resultado de los informes pedidos a los contribuyentes, el resultado de las visitas domiciliarias, el análisis de los estados financieros, o los avalúos o verificación de los bienes de los contribuyentes y los informes de los funcionarios con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, llevará a cabo la determinación y liquidación de las obligaciones omitidas, señalando el monto exacto de las mismas.

CLASES DE DETERMINACION DE OBLIGACIONES FISCALES.

La autoridad con el resultado de los actos de fiscalización puede llevar a cabo la determinación de las obligaciones fiscales de la siguiente manera:

- a) Con base cierta cuando las autoridades cuentan con todo tipo de elementos para señalar en cantidad líquida el monto de las obligaciones omitidas, tales como declaraciones, contabilidad, étc.
- b) Determinación presuntiva o con base no cierta, se presenta éste caso -- cuando es necesario que las autoridades fiscales administrativas determinen la obligación omitida en base a presunciones o estimaciones de -- los ingresos gravados del contribuyente, ya que no se cuenta ni con sistemas contables ni se han presentado declaraciones, ni hay un punto de -- partida para determinar la obligación fiscal.

Guiliani Fonrouge, (17) señala al respecto lo siguiente:

Determinación de oficio.

La determinación es practicada de oficio por la Administración Fiscal, en los casos establecidos en el Artículo 23 de la Ley 11.683_ y en ciertas situaciones previstas por las normas creadoras o reglamentarias de otros tributos que no se rigen por aquél ordenamiento, y que pueden sintetizarse de esta manera:

- a) Cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su -- cargo.
- b) Si el deudor o responsable no proporciona los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible.
- c) Cuando la declaración o determinación formulada por el sujeto pasivo, -- fuere impugnable, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos, inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados, errónea aplicación de normas fiscales, ya por carencia de elementos de verificación, falta o no exhibición de libros, registros, comprobantes, cuando los exhibidos no merezcan fe, o sean incompletos). En --

(17) Guiliani Fonrouge. Derecho Financiero de Palma "Bs.Ac. 1962 y 1969. -- Volumen I, pág. 467 y ss.

tales supuestos, la determinación puede ser con base cierta o con base presunta, pero teniendo presente que la autoridad fiscal no tiene facultades omnímodas o fuera del control judicial.

Base Cierta.

Hay determinación con base cierta cuando la Administración Fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto - de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, en una palabra, cuando el Fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros, (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible, de lo contrario, la determinación sería presuntiva.

El caso más frecuente corresponde a declaraciones del sujeto pasivo impugnadas por la Administración, lo cual origina su rectificación o reajuste. Las causales son múltiples y pueden corresponder a cualquiera o varias de las siguientes circunstancias: 1) errores de cálculo (numéricos) en que incurriera el particular, 2) omisión de datos que la Administración conoce por otra vía, 3) inexactitud, falsedad o error de los elementos consignados en la declaración, 4) errónea aplicación de las normas fiscales, ésto es cuando todos los datos son inobjetables en su expresión numérica, pero el deudor ha incurrido en error de concepto o los ha computado indebidamente (así por ejemplo si ha efectuado deducciones improcedentes, si ha considerado como "no imponible" lo que era gravable, étc.)

Cabe incluir en esta categoría, las determinaciones en el impuesto de sellos, en las tasas judiciales y en las contribuciones de mejora.

Respecto de los dos puntos primeros, con frecuencia, la determinación se formula conjuntamente con la aplicación de multas por omisión de pagos, pero en verdad puede haber una "carga" por impuesto independientemente de la sanción, de modo que se trata de aspectos separados que actualmente se rigen por la Ley.

La determinación de las contribuciones de mejora se realiza sobre elementos que generalmente posee la Administración, tales como costo de obra, zona de influencia, superficie afectada, valor de la tierra, etc., aplicándose normas especiales en cada caso.

Base Presuntiva.

Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios; es lo que se conoce como determinación con base presunta. A este respecto el Código Fiscal de Buenos Aires (to. 1974) es correcto en la terminología, pues en el Artículo 25 especifica que si el contribuyente o responsable "no hubiera presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta por falsedad o error en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales, o cuando la dirección determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta" especificando los artículos 26 y 27 cuando corresponde el primer sistema y en que casos el segundo.

Tanto las normas de la Ley Nacional como de la Provincial han dado motivo a numerosas decisiones de órganos jurisdiccionales que fuera de la no presentación de la declaración, autorizan la determinación presuntiva en los siguientes casos: 1) Si el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes. 2) Si la auto-

ridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad sin lograrlo. 3) Si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria. 4) Si en general, el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación. 5) Aunque el contribuyente lleve libros, si hay motivos razonables para proceder al reajuste de la declaración o determinación. 6) Si la contabilidad no contiene la necesaria discriminación de las actividades desarrolladas por el contribuyente. 7) Si la declaración jurada ofrece duda, en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes. 8) Cuando existen discrepancias en la interposición de las normas tributarias.

En los supuestos indicados que se refieren únicamente a los casos más frecuentes pero no los únicos, la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, — permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación. Esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas, además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables. Los promedios o coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate, o según experiencia estadística recogida en actividades de la misma naturaleza.

D) PROCEDIMIENTOS DE REEMBOLSO Y EXTINCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.

a) Procedimientos de reembolso.

El Código Fiscal de la Federación también establece procedimientos relacionados con el reembolso de tributos pagados en exceso por parte de los contribuyentes.

Esta instancia se puede presentar ante las siguientes autoridades:

- 1.- Dirección General Técnica;
- 2.- Las Administraciones Fiscales Regionales;
- 3.- Las Tesorerías de los Estados, que administren impuestos coordinados;
- 4.- La Tesorería de la Federación;

En sus materias son:

- 1.- Dirección General de Aduanas;
- 2.- Registro Federal de Vehículos.

Esta instancia debe de ser presentada dentro del término de cinco años, por el contribuyente en los términos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que empiezan a correr desde que se haya efectuado el pago en exceso.

REQUISITOS DE LA INSTANCIA DE DEVOLUCIÓN.

- 1.- Estar legitimado para solicitar la devolución. Están legitimados para solicitar la devolución las personas que efectúen el pago en exceso y los retenedores a nombre de los contribuyentes originarios.
- 2.- Se puede presentar la solicitud en la forma HISR 128.

3.- Pruebas. Se deberán de exhibir las pruebas que la autoridad solicite con el fin de acreditar el pago en exceso.

4.- Término para efectuar la devolución. La autoridad tiene un término de cuatro meses, para dictar resolución, concediendo o negando la devolución solicitada.

INSTANCIAS DE EXTINCION DE CREDITOS FISCALES

A) Instancia de Compensación.

En los artículos 23 del Código Fiscal de la Federación y 9º de su Reglamento se indica que, son competentes para tramitar y resolver - las instancias de compensación las mismas autoridades señaladas anteriormente para la instancia de devolución de impuestos, la solicitud, se puede presentar en cualquier tiempo, antes de que se haya consumado la prescripción, de cualquiera de los créditos a compensarse, pero si se presenta la solicitud, ésta interrumpe el plazo de prescripción que esté corriendo.

LEGITIMACION. Está legitimado para presentar la instancia, el acreedor del Fisco, por un crédito líquido y exigible pagado en exceso, o bien su representante legal, a quien le es otorgado el mandato de la siguiente forma: Se debe otorgar el mandato mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario, ésto en tratándose de representación de personas físicas o morales.

Para recibir notificaciones, los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre las reciban, y ésta persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones, relacionadas con éstos propósitos. Y quien promueva a nombre de otro, deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente la promoción.

FORMA. Para solicitarse la compensación, deberá utilizarse la forma EISR 128, la cual requiere que se acompañen, los siguientes anexos:

a) Declaración sellada en que conste el saldo a favor y una copia fotostática de la misma,

b) Originales de los comprobantes de pago de impuestos y una copia fotostática de los mismos (pagos definitivos, pagos provisionales, recibos oficiales, certificación de las retenciones que lo hayan efectuado, recibos con el talón de los timbres, o en su caso copia de la resolución judicial o administrativa que reconoce un crédito fiscal en el que se obtenga la exención.

REQUISITOS DE FONDO. Que se trate de créditos líquidos a pagar mediante declaración, pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, así sólo efectuarán la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tienen a su favor los contribuyentes, no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo pueden compensarse previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

PRUEBA. Durante el procedimiento, el solicitante debe proporcionar a la autoridad, todas las pruebas que sean necesarias para demostrar la existencia, de los créditos compensables y su liquidez, o en su caso la resolución que reconozca el crédito fiscal a su favor, y las demás circunstancias que hagan procedentes la instancia.

RESOLUCION.- Esta debe ser dictada en un plazo de cuatro meses. Si no sucede esto, se considerará que se configuró la negativa ficta respecto de la solicitud de devolución.

IMPUGNACION. Si la resolución de la instancia de compensación resultó desfavorable, ésta la puede impugnar mediante Juicio de Nulidad, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

B) Petición de Condonación de multa.

La solicitud de condonación de multa la encontramos regulada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en donde nos dice que se trata de una mera solicitud y que no constituye una instancia y que la resolución que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - al respecto, no podrá ser impugnada, por los medios de defensa que establece éste Ordenamiento legal. Esto no implica un caso de inconstitucionalidad al establecer el Código Fiscal de la Federación tal supuesto, en primer lugar, porque el contribuyente puede acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación a impugnar la resolución que imponga la multa sin que el particular tenga que agotar necesariamente la petición de condonación. (R.T.F.F., año XXIV, Núms. 280 - 288, Pleno, Pág. 211), además porque el derecho de petición, consagrado en el artículo 2º de la Constitución General de la República establece la obligación de los servidores públicos de resolver las peticiones que de manera respetuosa y por escrito le dirijan los gobernados en un breve término, el cual es de cuatro meses, según jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - la cual debe ser contestada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y al resolverla debe hacerlo en forma fundada y motivadamente, como lo exige el artículo 16 de la propia Constitución. Así de esta manera, la resolución de esta solicitud no queda al criterio arbitrario y caprichoso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y si no procede recurso alguno del Código Fiscal de la Federación, si procederá el juicio de garantías respectivo, en contra de la negativa de condonación.

PROCEDIMIENTO DE LA PETICIÓN DE LA CONDONACIÓN DE MULTAS.

AUTORIDAD COMPETENTE.

La solicitud debe hacerse por escrito, presentado y dirigido

do a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus Administraciones Fiscales Regionales conforme al artículo 133 fracción XXII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de su Procuraduría Fiscal de la Federación en su artículo 10 fracción XXIX del Ordenamiento anteriormente mencionado.

PLAZO PARA LA INSTANCIA.

En el caso de petición de condonación, es necesario que — la resolución que impuso la multa haya quedado firme, que no sea conexa — de un acto administrativo, materia de impugnación (la liquidación que le — dió origen), y que no haya transcurrido un plazo de cinco años, para que — haya prescrito el crédito por la multa que no se haya extinguido las fa- — cultades sancionadoras de las autoridades.

LEGITIMACION.

Para presentar la instancia esta legitimado, el infractor — que haya sido multado, o bien su representante legalmente autorizado.

FORMA.

Debe ser por escrito, señalar el nombre, denominación, ra- — zón social, domicilio fiscal, señalar a la autoridad que se dirige y el — propósito de la promoción, domicilio para oír y recibir notificaciones y — nombre de la persona autorizada para recibirlas.

REQUISITOS DE FONDO.

Debe tratarse de multas que hayan quedado firmes, es decir, — que ya no puedan ser impugnadas, y siempre que un acto administrativo — — conexo no sea materia de impugnación.

PRUEBAS.

El solicitante deberá aportar a la autoridad todas las -- pruebas que estén en su poder.

IMPUGNACION.

La resolución que se dióte en la petición de condonación, no puede ser objeto de juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación -- por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, artículo 74 -- del Código Fiscal de la Federación.

C) Instancia de Prescripción.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de -- prescripción de los créditos fiscales. La prescripción de un crédito fig -- cal ocurre cuando la autoridad notifica al contribuyente la existencia -- del mismo, y deja transcurrir 5 años sin que lleve a cabo ningún acto ten -- diente al cobro del mismo. Esto da como resultado que se extinga la obli -- gación por el transcurso del término ya mencionado.

AUTORIDAD COMPETENTE.

Se debe de presentar la solicitud por escrito, ante la Se -- cretaría de Hacienda y Crédito Público, la que tramitará y resolverá a -- través de su Procuraduría Fiscal de la Federación una vez que haya trans -- currido el término de cinco años ya mencionado. Artículo 10 fracción XXIX -- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La -- Suprema Corte señaló que además de alegar la prescripción de un crédito -- fiscal no basta decir que prescribió, sino que hay que exponer los elemen -- tos que el acto considera que deben ser tomados en cuenta, los fundamentos

legales que lo apoya, y si se omite lo anterior resulta insuficiente para que opere la prescripción demandada. (18)

LEGITIMACION.

El sujeto que fue el Titular de la deuda fiscal, es el que estará legitimado, o bien su representante legal.

PLAZO.

Se pueden presentar en cualquier tiempo esta instancia, — siempre y cuando hayan pasado los cinco años que establece el Ordenamiento legal multicitado.

REQUISITOS DE FONDO.

Se deberá exponer la fecha en que nació el crédito fiscal_ ya sea por concepto de derecho, contribución especial, multa de producto_ o cualquier otro aprovechamiento.

PRUEBAS.

Se deben ofrecer al instante las relativas al nacimiento — del crédito fiscal. Las demás por ser de carácter negativo no corren a su cargo.

RESOLUCION.

Deberá ser dictada en un plazo máximo de cuatro meses, si_ no se considerará en sentido negativo.

IMPUGNACION.

Si la resolución es negativa, ya sea en forma expresa o tá_ cita, se puede solicitar la anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante el juicio de nulidad.

(17) Semanario Judicial de la Federación. VII Epoca, Vol. 44, 3a. Parte, pág. 63. AD 1802/72. Garabet Masmanian Arutun. 31-VIII-72.

D) Instancia de Caducidad.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 67, dispone que las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en un plazo de cinco años.

AUTORIDAD COMPETENTE.

Se debe de presentar la solicitud por escrito ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que tramitará y resolverá a través de su Procuraduría Fiscal. Artículo 10 fracción XXIX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LEGITIMACION.

Para solicitar la declaración estará legitimado el sujeto pasivo por adeudo propio o por adeudo ajeno.

También es válida la gestión a través de un representante legalmente autorizado.

PLAZO.

La instancia se puede presentar en cualquier momento posterior a aquél en que hayan transcurrido los cinco años a que se refiere el numeral en comentario, o bien el de diez años cuando el contribuyente no haya solicitado su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve su sistema contable.

PRUEBAS.

Debe aportar el solicitante a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las pruebas necesarias para demostrar la producción del -

hecho generador, su fecha y la comisión de la infracción y su fecha.

RESOLUCION.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal, debe dictar resolución dentro del plazo de cuatro meses a partir de la presentación de la instancia, pues de lo contrario se considera negada la solicitud.

IMPUGNACION.

Contra la resolución que niegue la declaratoria de caducidad, procede la demanda del juicio de anulación, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

E) Procedimientos de ejecución forzosa.

Hemos descrito anteriormente la actividad que inicialmente desarrollan las administrativas fiscales consistentes en los procedimientos de control y fiscalización a fin de detectar el incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Una segunda etapa consiste en la actividad de determinación de créditos con la cual se señala la cantidad líquida a pagar.

Una tercera etapa consiste en la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales ya determinados a su favor. Se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económica-coactiva y el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Se ha discutido si la facultad económica-coactiva viola el artículo 16 Constitucional, porque éste ordenaba que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio segui

do ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia al respecto, en el sentido de que "El uso de la facultad económica coactiva por las Autoridades Administrativas no están en pugna con el artículo 14 Constitucional", así como que "su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al Fisco importa una violación de garantías" y la ha estimado como "una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado" por lo que no puede ser objeto de contrato alguno, el que de celebrarse, sería inexistente.

Naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo contradictorio, aún cuando la doctrina extranjera llegue a sostener la naturaleza jurisdiccional. Es un procedimiento administrativo desde un punto de vista formal, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. El deudor puede discutir el derecho a la ejecución pero al hacerlo instaura un procedimiento autónomo de conocimiento o declaración al igual que también el tercero puede contradecir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre bienes sometidos a la ejecución.

La ejecución forzosa es el medio jurídico "con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene pues, - como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un - crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, proscribiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad.

Tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción del interés del acreedor se logra mediante la prestación, consistente en una cantidad de dinero, y en los casos muy - excepcionales, de otros bienes.

El procedimiento de ejecución se desarrolla como es natural, a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de actos administrativos. Esos casos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la administración y en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales, sino como antes decía, meramente procedimentales, ya que no existe controversia ni por tanto partes en el sentido procesal, en este procedimiento de ejecución.

Estos actos se pueden clasificar para fines de estudio, en actos de iniciación, actos de desarrollo, actos de coerción y actos de - conclusión del procedimiento de ejecución.

A) Actos de Iniciación.

Los actos de iniciación dentro del procedimiento administrativo de ejecución se enderezan en contra del sujeto pasivo principal en - la relación tributaria o en contra de un sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, consisten en la serie de actos que lleva a cabo la autoridad fiscal Administrativa que culminan con el requerimiento en contra del sujeto

pasivo por adeudo propio o ajeno.

D) Actos de Desarrollo del Procedimiento.

Los actos de desarrollo son los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente.

C) Actos de coerción.

Dada la naturaleza del procedimiento, se producen una serie de actos de carácter fundamentalmente coercitivo que se inician con el embargo y concluyen con la adjudicación y la distribución del producto del remate.

D) Actos de Conclusión.

Los actos de conclusión son los que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución.

Se dividen en dos grupos que son:

a) Cuando se ha satisfecho totalmente el interés fiscal, en este caso se presentan tres supuestos que son:

- 1.- Cuando hay aplicación del producto de la ejecución, cuando el único interesado es el Fisco. El producto del remate de la venta fuera de subasta o la adjudicación se distribuirá entre el Fisco y los funcionarios o empleados públicos que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución.
- 2.- Aplicación del producto de la ejecución cuando concurren el Fisco Federal y Fiscos Locales (el Fisco Federal tiene preferencia sobre los Fiscos Locales. Artículo 149 del Código Fiscal de la Federación.)

3.- Cuando en la aplicación del producto de la ejecución o concurren con el Fisco Federal otros acreedores privados privilegiados, (según el citado artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, tienen preferencia respecto del Fisco Federal los acreedores de adeudos garantizados con prenda e hipoteca de alimentos, salarios devengados en el último año o indemnizaciones a los trabajadores según la Ley Federal del Trabajo.

b) Casos en que no se satisface totalmente el interés fiscal.

Cuando no se satisface el interés fiscal en su totalidad con el producto de la enajenación o adjudicación, el Fisco procede a investigar nuevamente la existencia de bienes embargables, propiedad del deudor, con objeto de iniciar un nuevo procedimiento administrativo de ejecución en tanto no prescriba el crédito fiscal.

F) PROCEDIMIENTOS DE IMPUGNACION.

En materia Fiscal Federal, el Código Fiscal de la Federación establece dos distintos tipos de procedimientos de impugnación de los créditos fiscales, una vez que éstos han sido determinados y liquidados.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Las autoridades determinadoras en base a los procedimientos de Control y Fiscalización emitirán un acto administrativo en forma de crédito fiscal. En este caso el contribuyente tiene dos opciones, la primera cumplir voluntariamente la obligación determinada a su cargo, consistente en una obligación de dar, es decir de pagar un crédito fiscal determinado a su cargo, la segunda opción consiste en impugnar el acto administrativo emitido, o bien a los procedimientos que le antecedieron, si

considera que el primero de los mencionados en segundo término no se ajustaron a derecho. Por ello puede impugnarse a los procedimientos que le proceden y el acto administrativo por medio de las defensas legales establecidas en la Legislación Fiscal Federal.

Es de destacarse que por tratarse de actos administrativos el contribuyente no puede acudir directamente ante los órganos jurisdiccionales a impugnar la validez de los procedimientos o el acto administrativo, sino que previa y progresivamente deberá agotar las defensas que a continuación se detallarán:

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

Elementos del Recurso;

- 1.- Existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
- 2.- La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.
- 3.- La fijación de un plazo dentro del cual debe interponerse el recurso.
- 4.- Los requisitos de forma y elementos deben incluirse en el escrito de interposición del recurso. Artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, entre otros se debe de señalar el acto que se impugna los agravios que este produce; las pruebas que se pretenden ofrecer. Además, se deben acompañar: el documento con que se acredita la perso-

(18) Fraga Gabino, Vigésima Segunda Edición, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México 1982, pág. 435 y ss.

nalidad cuando se promueva a nombre de otro o de personas morales; — el documento en el que obre el acto impugnado; la constancia de notificación del acto impugnado; las pruebas que se pretendan ofrecer, étc.

5.- La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, étc.

6.- La obligación de la autoridad revisora de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.

A su vez Acosta Romero los define como "Un procedimiento — por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos en forma total o parcial un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas de intereses públicos o de legalidad. (19)

Por su parte Serra Rojas los concibe como "Es una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez — comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto". (20)

NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

En páginas anteriores hicimos una disertación, respecto a la diferencia entre proceso y procedimiento. Considero necesario reiterar los argumentos ya expuestos y por ello remito al lector a la consulta de los mismos, y me limitaré a concluir que en mi opinión la Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos es la de un procedimiento y no de un proceso, porque no estamos ante una controversia resuelta ante un Órgano jurisdiccional, sino ante una instancia presentada por el gobernado, ante

(19) Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Primer Curso, Editorial Porrúa, México 1984, Sexta Edición, Pág. 438.

(20) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Novena Edición, Editorial Porrúa, S. A. México 1979, Segundo Tomo, pág. 493.

la autoridad que emitió el acto de molestia o su superior inmediato, -- quienes lo revocarán, modificarán o anularán si se comprueba su ilegalidad.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEGISLACION FISCAL FEDERAL.

En el Código Fiscal de la Federación se establecen los siguientes recursos administrativos:

a) Recurso de Revocación.- Es un recurso optativo previsto en los artículos 116 Fracción I y 125 del Código Fiscal de la Federación.

El contribuyente puede optar entre:

- 1.- Interponer el juicio de anulación o juicio contencioso administrativo, en contra del acto administrativo de determinación, ante el Tribunal Fiscal de la Federación;
- 2.- Interponer este recurso ante las autoridades competentes de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ACTOS IMPUGNABLES A TRAVES DEL RECURSO DE REVOCACION.

El recurso de revocación procede en contra de las resoluciones definitivas que:

- a) Determinen contribuciones o accesorios;
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley;
- c) Siendo diversas de las anteriores dicten las autoridades aduaneras.

SECUELA DEL PROCEDIMIENTO.

El escrito donde conste la interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió el acto impugnado o lo ejecutó, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya --

surtido efectos su notificación.

Si la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado radica fuera de la población donde tenga su domicilio el particular, éste presentará su escrito de interposición del recurso, o bien, en la oficina exactora más cercana a su domicilio o podrá enviarlo por correo certificado con acuse de recibo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto, siempre y cuando el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente, y así se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos y no la fecha en que la autoridad competente recibe la instancia.

Si dentro del plazo antes citado, o sea cuarenta y cinco días, fallece el particular afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá hasta por un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

En el escrito de interposición del recurso se debe de señalar:

- a) el acto que se impugna,
- b) los agravios que le cause el acto impugnado,
- c) las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Si no cumple con lo anterior la autoridad fiscal, requerirá al promovente para que los indique en un plazo de cinco días, y si no lo hiciera se tendrá por no presentado el recurso.

La representación de los interesados recaerá en Licenciado en Derecho, cuando no se gestione en nombre propio, pero si la representación es a nombre de una persona moral no se aplicará lo anterior, sin per

juicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

Además al escrito se deberán acompañar los siguientes documentos:

- 1.- Los documentos que acreditan la personalidad, cuando actúe en nombre de otro o de personas morales,
- 2.- El documento en que conste el acto impugnado,
- 3.- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado, por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta la hizo,
- 4.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

Sera improcedente el recurso cuando no se haga valer contra actos administrativos:

- a) Que no afecten el interés jurídico del recurrente,
- b) Que no sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias,
- c) Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación,
- d) Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento, el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto,
- e) Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

LA NEGATIVA FICTA.

La autoridad una vez interpuesto el recurso, cuenta con -- los términos del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, con un término de cuatro meses para dictar resolución.

Si la autoridad no resuelve en ese término, su silencio -- implica que se ha confirmado el acto de determinación impugnado y el recurrente puede optar entre esperar la resolución escrita hasta que sea -- dictada, o bien demandar la nulidad de la resolución negativa ficta mediante el juicio contencioso administrativo, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

B) RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Esta establecido en los artículos 116 fracción II al 128 -- del Código Fiscal de la Federación.

Secuela del procedimiento:

Este recurso se hará valer ante la oficina ejecutora y no -- podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo, en que -- se haya determinado el crédito fiscal.

a) Cuando este recurso se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate, sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imponible reparación material, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la -- mencionada convocatoria, o se tratara de bienes fuera de subasta, el re--

curso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

b) El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o el titular de los derechos embargados podrán hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en cualquier tiempo antes de que finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del Fisco Federal.

c) El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

LEGITIMADOS.

Están legitimados para imponer esta defensa legal, los sujetos pasivos por adeudo propio, por adeudo ajeno y los terceros que vean afectados sus derechos por parte de las autoridades encargadas de llevar a cabo este tipo de procedimientos.

TERMINO PARA SU INTERPOSICION. El artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, establece tres supuestos en cuanto al término para la interposición de esta defensa legal que son:

- 1.- Sólo podrá hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, si el procedimiento no se ajustó a la ley.
- 2.- Si las violaciones cometidas en el procedimiento tuvieron lugar con posterioridad a la citada convocatoria ó se tratase de venta de bienes fuera de subasta, se debe interponer hasta que se dicte resolución que finque el remate o aquélla por la que se autorice la venta fuera de subasta.

- 3.- Los terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones o el titular de los derechos embargados podrán hacer valer la defensa o en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen los bienes fuera del remate o se adjudiquen en favor del Fisco. Los terceros que aleguen la preferencia de sus créditos sobre los fiscales, por ejemplo obreros respecto de sueldos adeudados, lo harán valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate para cubrir el crédito fiscal.

ACTOS IMPUGNABLES POR MEDIO DEL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Los actos impugnables por medio de este recurso son los siguientes:

- 1.- Aquéllos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue — que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o la indemnización — que señala el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- 2.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando aleguen que éstos no se hayan ajustado a la ley.
- 3.- Afecten el interés jurídico de terceros.

TERMINO PARA DICTAR RESOLUCION.

Al igual que en el recurso anterior, el legitimado debe obtener una resolución de una autoridad en los términos del artículo 8° -- Constitucional y 131 del Código Fiscal de la Federación, en un término de cuatro meses, o en caso contrario se configurará la negativa ficta, que puede ser impugnada como se precisó anteriormente.

C) RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

I.- Actos impugnables por medio del recurso:

Este recurso procede en contra de las notificaciones que se hagan en contravención a las disposiciones legales.

II.- Término para interponer el recurso:

El término para interponer este recurso no está previsto en el Código Fiscal de la Federación, porque el legitimado puede interponerlo en cualquier tiempo o momento en contra de los actos precisados anteriormente.

LEGITIMADOS.

Están legitimados para agotar esta defensa legal los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno que estén inconforme con las diligencias de notificación de un acto administrativo.

TERMINO PARA RESOLVER.

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad implicará que se ha confirmado el acto impugnado de manera ficta.

TRAMITE Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS DE REVOCACION Y OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION Y NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 130 y 133 establece el procedimiento que deben de seguir las autoridades competentes para resolver los recursos y que se deben sujetar a las siguientes reglas:

1.- Pruebas.- En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades

mediante absolución de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se hayan dictado la resolución del recurso. Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario.

- 2.- Resolución que se dictará en el recurso y sus efectos sobre los actos administrativos. Ya indicamos al comenzar este capítulo, la doctrina que sostiene que mediante un recurso administrativo se pueden revocar, modificar o anular el acto administrativo que se impugna, - si bien no se podrán revocar o modificar los actos administrativos - en la parte que no se impugne al recurrente y la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial se iniciará el monto del crédito fiscal correspondiente, - - además el legislador federal en el Código Fiscal de la Federación, - establece otros efectos que serán destacados a continuación:

Así tenemos que la resolución que ponga fin al recurso -
podrá:

- 1.- Desecharlo por improcedente,
- 2.- Confirmar el acto impugnado,
- 3.- Mandar reponer el procedimiento administrativo,
- 4.- Dejar sin efectos el acto impugnado,
- 5.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, - - cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

AUTORIDADES COMPETENTES PARA CONOCER DE LOS RECURSOS
ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo con el artículo 144 del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son competentes para resolver de los recursos anteriormente descritos, los siguientes:

- a) Recurso de revocación. Algunas de las autoridades competentes para conocer de este recurso son: La Dirección General Técnica de Ingresos y de Recursos de Revocación; Administraciones Fiscales Regionales; — la Tesorería de la Federación; Dirección General del Registro Federal de Vehículos; Procuraduría Fiscal de la Federación, étc.
- b) Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- c) Recurso de nulidad de notificaciones.

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Está previsto en el Título VI del Código Fiscal de la Federación y una metodología de las partes que en él intervienen y de su desarrollo, es la que propongo a continuación:

LEGITIMADOS:

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

- 1.- El demandante,
- 2.- Los demandados. Tendrán ese carácter:
 - a) La autoridad que dictó la resolución impugnada,
 - b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa,
- 3.- El Titular de la Secretaría de Estado u Organismo Descentralizado del que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo

caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se convierta el interés fiscal de la Federación.

- 4.- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Podrá apersonarse en el juicio como oadyuvante de las autoridades administrativas, quien tenga interés directo en la modificación o anulación de un acto favorable a un particular o en la confirmación de uno que le es favorable.

PROCEDENCIA DEL JUICIO.

El juicio es procedente en contra de resoluciones definitivas de las señaladas en las fracciones del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, entre las cuales se encuentran los siguientes supuestos:

- 1.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije la cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- 2.- Las que impongan las multas por infracción a las normas administrativas fiscales.
- 3.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

REQUISITOS DE LA DEMANDA.

- 1.- Nombre y domicilio del demandante,
- 2.- La resolución que se impugna,
- 3.- La autoridad o autoridades demandantes o el nombre y domicilio del particular demandado, cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa,

- 4.- Los hechos que den motivo a la demanda,
- 5.- Las pruebas que ofrezca,
- 6.- La expresión de los agravios que le cause el acto impugnado,
- 7.- El nombre, domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- 8.- El término para imponer la demanda es de 45 días hábiles después de haber sido notificado el acto administrativo que se pretende impugnar (artículo 207 del Código Fiscal de la Federación).
- 9.- Si se impugnó una negativa ficta el término para ampliar la demanda es de 20 días hábiles siguientes a la fecha en que se hayan corrido los traslados de ley con la contestación inicial de demanda de la autoridad responsable. (artículo 210 del Código Fiscal de la Federación).

REQUISITOS DE LA CONTESTACION.

- 1.- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar,
- 2.- Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión, en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda,
- 3.- Los argumentos por medio de los cuales se demuestre la ineficacia de los agravios,
- 4.- Las pruebas que ofrezca,
- 5.- Nombre y domicilio del coadyuvante cuando lo haya,
- 6.- La contestación se producirá dentro de los 45 días siguientes al día en que se le haya notificado el emplazamiento (artículo 212 del Código Fiscal de la Federación).

los cuales, si no lo hace, perderá ese derecho y deberá devolver el expediente, en caso de que no lo devuelva incurrirá en responsabilidad. Si el proyecto del Magistrado Instructor no fue aceptado por los otros Magistrados de la Sala, el Secretario de aquella engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular del Instructor.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

No se podrá anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnadas de manera expresa en la demanda.

CONTENIDO DE LA SENTENCIA.

La Sentencia definitiva podrá de acuerdo al artículo 239_ del Código Fiscal de la Federación:

- a) Declarar la nulidad de la resolución impugnada,
- b) Reconocer la validez de la resolución impugnada,
- c) Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

RECURSOS EN EL JUICIO DE ANULACION.

Los recursos en el juicio de anulación son:

- a) Recurso de Reclamación,
- b) El recurso de queja, y
- c) El recurso de revisión.

INCIDENTES EN EL JUICIO.

- 1.- La incompetencia en razón del territorio,
- 2.- El de acumulación de autos,
- 3.- El de nulidad de notificaciones,
- 4.- El de interrupción por causa de muerte o disolución.

PRUEBAS EN EL JUICIO.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal — de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el Magistrado Instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

SENTENCIAS EN EL JUICIO.

Esta se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción del juicio. Para ésto, el Magistrado formulará el proyecto dentro de los treinta días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento por alguna de las causas previstas en el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, no será necesario que se hubiere cerrado la instrucción.

Cuando la mayoría de los Magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el Magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto, o formular voto particular razonado, pero lo deberá formular en un plazo que no excederá de diez días, transcurridos —

a) El recurso de reclamación procede ante la Sala Regional en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitan o desechen la demanda, la contestación o las pruebas, que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio, o aquéllas que admitan o rechacen la intervención del conadyuvante o del tercero.

La reclamación se interpondrá dentro de los cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación respectiva y tendrá por objeto subsanar, en su caso, las violaciones cometidas y dictar la resolución que en derecho corresponde.

b) El recurso de queja procede contra resoluciones de las Salas Regionales, violatorias de las jurisprudencias del Tribunal, la parte perjudicada podrá ocurrir en queja ante la Sala Superior dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación respectiva.

c) El recurso de la revisión procede contra las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas. Las sentencias definitivas serán recurribles por las autoridades ante la Sala Superior, cuando el recurso sea de importancia y trascendencia, a juicio del Titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u Organismo Descentralizado a que el asunto corresponda. También serán recurribles las sentencias de las Salas Regionales por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento, que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.

G) PROCEDIMIENTOS COERCITIVOS.

Planteamiento del Problema.

Si la autoridad fiscal administrativa descubre a través de los procedimientos de fiscalización el incumplimiento de obligaciones

fiscales por parte de los contribuyentes, ello implicará la comisión de un ilícito fiscal o infracción a las leyes tributarias, el cual da origen a la imposición de una sanción o multa.

El ilícito fiscal implica una transgresión al orden jurídico establecido por las normas fiscales, y da origen a que se presente la característica del derecho denominada COACTIVIDAD O COERCITIVIDAD, en forma de una sanción.

García Mayñez, define a la sanción "como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (20)

LOS PROCEDIMIENTOS COERCITIVOS.

Para la imposición de sanciones administrativas, a los contribuyentes que hayan transgredido las disposiciones de las leyes fiscales, dentro de los procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo encontramos a los Procedimientos Coercitivos; los cuales están establecidos en los artículos 42 fracción VII y del 70 al 115 del Código Fiscal de la Federación.

Los ilícitos fiscales se dividen en dos grandes ramas:

1.- Las infracciones son definidas por Lomeli Cerezo, transgresiones a leyes administrativas o fiscales que no constituyen delitos. (21)

Por otra parte, para definir a los delitos fiscales es indispensable definir al delito en general. El Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 6º lo define como "La acción u omisión que

(20) García Mayñez Eduardo "Introducción al Estudio del Derecho", Editorial Porrúa, S. A., México 1953, pág. 295 y ss.

(21) Lomeli Cerezo Margarita "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, S. A., México, 1979, pág. 31

sancionan las leyes penales.

Por su parte, Cuello Calón lo define como "la acción anti jurídica, típica, culpable y sancionada con una pena. (22)

Por tanto, un delito fiscal será una acción antijurídica, típica y culpable cometida por un contribuyente y que está sancionada con una pena.

La doctrina ha sostenido que se presenta una duplicidad de jurisdicciones en relación con los delitos fiscales, ya que respecto de delitos tales como el contrabando y la defraudación fiscal, tanto la Administración Pública tiene competencia para imponer multas administrativas, como las autoridades Judiciales Penales la tienen para instruir un proceso penal en contra del contribuyente que haya cometido tales delitos, contraviniendo lo ordenado en el artículo 23 Constitucional en el sentido de que no puede ser juzgado un individuo dos veces por el mismo delito. Es decir, se conculcan la garantía del artículo 23 Constitucional que estableció el principio de *Nem Bis In Idem*, o sea que no puede ser juzgado un individuo dos veces por el mismo delito. Esta afirmación se hace porque las multas, según Lomeli Cerezo (23) además de tener el carácter de pecuniarias, por significar un ingreso para el Estado, tienen carácter represivo y aflictivo para el sancionado, mientras que las penas del Derecho Penal tienen también el carácter represivo y aflictivo para el delincuente.

Por ello mismo y por razón de método me referiré en forma separada a infracciones, a leyes administrativas y su consecuencia en forma de sanciones o multas también administrativas y su consecuencia y a los delitos de naturaleza fiscal, que se encuentran tipificados en el

(22) Cuello Calón, Eugenio. Derecho Penal, Tomo I, Parte General, pág. - 252, Editora Nacional, México 1961.

(23) Op. Cit. pág. 109 y ss.

Código Fiscal de la Federación, pero cuya penalidad es determinada por autoridades judiciales.

Infracciones en la Legislación Fiscal Federal.

En los artículos 79, 81, 83, 85, 87 y 89 del Código Fiscal de la Federación, se señalan los siguientes tipos de infracción:

1.- Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

entre las cuales se encuentran las siguientes:

a) que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponda a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

2.- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales correspondan a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que deban pagar contribuciones.

II) INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y DE PRESENTACION DE DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS.

1.- No presentar las declaraciones, solicitudes o avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las Autoridades Fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos antes mencionados, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

2.- Presentar las declaraciones, solicitudes o avisos o expedir constancias, incompletos o con errores.

III) INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD, SIEMPRE QUE SEAN DESCUBIERTAS EN EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION.

- 1.- No llevar contabilidad,
- 2.- No presentar para sellarse los libros o sistema de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

IV) INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DE COMPROBACION.

- 1.- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella; el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.
- 2.- No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.

V) INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES FISCALES, EN QUE PUEDEN INCURRIR LOS FUNCIONARIOS O EMPLEADOS PUBLICOS EN EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES.

- 1.- No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.
- 2.- Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos. En este caso estamos ante casos de responsabilidad administrativa por infracción a las disposiciones tributarias, Zanobini (24), define a la responsabilidad como

(24) Zanobini Guido, Corso Di Diritto Administrativo, Milano, Dott. - Giuffrè, Vol. I, pág. 335, séptima Edición, 1954

la obligación de aquél a quien por cualquier título incombien las consecuencias de un hecho dañoso".

La responsabilidad por infracciones a leyes administrativas y fiscales surge cuando hay violación de una Norma, es decir, por los actos contrarios al derecho, aún cuando no se haya producido un daño concreto a la Administración Pública. Si se produce algún daño, surge a cargo del infractor la obligación de repararlo. Además, da como consecuencia la aplicación de una sanción administrativa.

Este tipo de responsabilidad es simple y objetiva. Es simple porque para el Fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del infractor. Para él sólo hay contribuyentes y si éstos no cumplen con sus obligaciones, en contra de ellos se ejercitan los medios legales de coerción; esto con el fin de que el hórario obtenga los ingresos que tiene derecho a recaudar. Es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o del acto jurídico gravado.

VI) INFRACCIONES CUYA RESPONSABILIDAD RECAE SOBRE TERCEROS.

- 1.- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración; inscripción de cuentas; asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.
- 2.- Ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales.

LOS DELITOS FISCALES.

El propio Código Fiscal en sus artículos 102, 108, 112, 113, 114 y 115 estableció los siguientes delitos fiscales:

- (25) Bielsa Rafael. Estudios de Derecho Público, Tomo II, Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1951, pág. 452 y 541.

1.- CONTRABANDO. Comete este delito la persona que extraiga del país — mercancías o las introduzca a él, ya sea omitiendo el pago total o — parcial de los impuestos que deban cubrirse, o que sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, o el que_ importe o exporte mercancías prohibidas.

El delito de contrabando se presume cometido cuando se des cubren mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenen cia, transporte, manejo o estancia en el país, o bien, se descubran mer- cancías extranjeras en tráfico de altura o a bordo de embarcaciones en — aguas territoriales sin estar documentadas.

Este delito se sancionará con pena de prisión de acuerdo_ con el monto de los impuestos omitidos. Se calificará de acuerdo al me— dio que se utilice.

2.- DEFRAUDACION FISCAL. Comete este delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de al guna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del_ fisco federal. Se sancionará con prisión de acuerdo con el monto de_ los impuestos omitidos.

3.- DELITOS RELACIONADOS CON ILCITOS RELATIVOS AL REGISTRO FEDERAL DE — CONTRIBUYENTES. Se le impone pena de prisión de tres meses a tres — años, quien omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el — Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos de que se trate de perso— nas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro, aún_ en el caso de que éste no lo haga o bien use más de una clave del — Registro Federal de Contribuyentes o se atribuya como propias, acti- vidades ajenas ante el Registro antes mencionado.

- 4.- DELITOS COMETIDOS EN CUANTO A LA OMISION DE PRESENTACION DE DECLARACIONES Y REGISTROS CONTABLES. Se le impone pena de prisión de tres meses a tres años quien omita presentar las declaraciones para efectos fiscales, a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales, registre sus operaciones contables, fiscales o sociales - en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad, con diferentes contenidos, o bien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- 5.- DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES. Se le impone pena de prisión de tres meses a seis años, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del Fisco Federal disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$500,000.00, cuando exceda de esta cantidad, la cantidad será de tres a nueve años de prisión.
- 6.- Quien dolosamente destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales, colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados. Se le impone pena de prisión de tres a seis años, también se aplica esta sanción a quien dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja de las oficinas recaudadoras.
- 7.- Los funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias por embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Se le impone prisión de tres meses a seis años.

8.- El que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$100,000.00, - cuando exceda de esta cantidad, se sancionará de tres a nueve años de prisión y por las anteriores será de tres meses a seis años.

Bari, sostiene que en este caso estamos ante ilícitos -- fiscales que por su mayor gravedad y para reprimirlos más eficazmente -- han sido tipificados por el legislador como delitos propios y verdaderos, los cuales forman parte sin lugar a dudas del derecho penal común, si bien se han establecido al respecto modalidades o particularidades -- en vista de la importancia que la relación tributaria tiene para la Administración Pública. (26)

DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS COERCITIVOS.

A) Infracciones Fiscales. Inicialmente la autoridad administrativa fiscal lleva a cabo los procedimientos de fiscalización.

Una vez que han descubierto hechos generadores de obligaciones fiscales, llevarán a cabo la determinación de las obligaciones -- emitidas, señalándolas en cantidad exacta.

Posteriormente, se hace del conocimiento de las autoridades encargadas de imponer sanciones como son la Procuraduría Fiscal -- de la Federación y sus oficinas subalternas, o bien las propias autoridades determinadoras como son las Administraciones Fiscales Regionales -- impondrán las multas que en su criterio sean procedentes. Por ello se puede dar el caso que en un mismo documento se comunique al contribuyente -- tanto el crédito fiscal omitido como la multa a que se hizo acreedor. -- Las sanciones tienen el carácter de crédito fiscal para efectos del cobro y por ello son exigibles a través del Procedimiento Administrativo -- de Ejecución.

B) En los términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación este procedimiento se inicia con la querrela o denuncia que presente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Ministerio Público Federal, haciendo de su conocimiento la comisión de los ilícitos. Los abogados hacendarios designados por las autoridades fiscales serán coadyuvantes del Ministerio Público Federal en los términos del artículo 42 fracción VII, primer párrafo in fine del Código Federal de Procedimientos Penales.

Una vez presentada la denuncia o querrela, el Ministerio Público Federal llevará a cabo la averiguación previa y consignará si estima que cuenta con elementos suficientes para ello ante un Juez Penal competente, (Juzgado de Distrito), en donde se llevará el juicio penal en los términos de la Legislación Penal Federal.

SOBRESEIMIENTO DE LOS JUICIOS PENALES POR COMISION DE DELITOS FISCALES.

Los procedimientos penales que se sigan en contra de contribuyentes por la Comisión de Delitos Fiscales se pueden sobreseer a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o bien, los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

La petición queda a discreción de la Procuraduría Fiscal de la Federación, antes que el Ministerio Público formule conclusiones (artículo 92, fracción III, del Código Fiscal de la Federación).

SANCIÓNES APLICADAS EN LOS PROCEDIMIENTOS COERCITIVOS

A) Por infracciones. Las autoridades administrativas fiscales, están facultadas para imponer multas en los montos previstos de

los artículos 80 al 90 del Código Fiscal de la Federación, por las infracciones anteriormente precisadas.

Es de destacar el carácter represivo de las multas o sanciones fiscales, pues éstas según Otto Mayer, (27), no solamente constituyen un daño que se infringe al culpable, sino que también implican una ventaja para el horario público. Este autor también le atribuye el carácter de indemnización a las multas, puesto que el Estado lleva a cabo una serie de gastos de vigilancia que le ocasionan los contribuyentes, pues siempre existe la posibilidad de que éstos últimos lleven a cabo actos de defraudación fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha admitido la naturaleza penal o represiva de la multa en virtud de que han considerado que respecto de las penas administrativas impuestas por las autoridades fiscales, son aplicables los principios del Derecho Penal Común, habiéndose referido la mayoría de los casos analizados por dichos tribunales a la aplicación de una multa, que es la sanción administrativa más frecuentemente impuesta por las autoridades fiscales. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1975, 3a. Parte, página 38.

B) Los procedimientos coercitivos relacionados con la Comisión de Delitos pueden implicar las penalidades previstas en los artículos 104, 108, 109, 110, 111 al 115 del Código Fiscal de la Federación, como por ejemplo:

1.- En el delito de contabando se sanciona con pena de prisión de tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$300,000.00

(27) Mayer Otto. "Derecho Administrativo", Buenos Aires, 1950, Tomo II, pág. 305 y ss.

- 2.- El de defraudación fiscal con prisión de tres meses a seis años, -
si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00
- 3.- Si impone de tres meses a seis años de prisión al que se apodere -
de mercancías de recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo -
robado no excede de \$100,000.00, cuando exceda de esa cantidad, la
sanción será de tres a nueve años de prisión.

CAPITULO III

LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACION

Ya hemos señalado en capítulos anteriores que el Legislador ha establecido, en materia Fiscal Federal, seis distintos tipos de procedimientos de Fiscalización que son:

- 1.- El requerimiento a contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban su documentación contable en su domicilio o establecimiento, o bien, en las oficinas de las autoridades fiscales.
- 2.- Las visitas domiciliarias a los contribuyentes responsables solidarios, o a terceros relacionados con ellos, a fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- 3.- La revisión de los dictámenes de estados financieros, formulados por Contadores Públicos, en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- 4.- Revisión de las declaraciones, por parte de las autoridades determinadoras.
- 5.- El avalúo o verificación de bienes de los contribuyentes.
- 6.- Los informes de empleados, servidores públicos y fedatarios, quienes en el desempeño de sus funciones tengan conocimiento de los hechos generadores que den nacimiento de obligaciones fiscales.

De ellos me ocuparé en esta Tesis, únicamente de los que a mi criterio revisten mayor trascendencia, como son:

- a) Solicitud de documentación a contribuyentes y terceros.
- b) Las visitas domiciliarias.

- c) La revisión de dictámenes de estados financieros formulados por --
Contadores Públicos; y
- d) La revisión de declaraciones por parte de las autoridades Fiscales_
Administrativas.

A continuación, haré un estudio de tales procedimientos buscando establecer una metodología en cuanto a su estudio. Sin mayores preámbulos, procedo inmediatamente a dicho análisis.

El requerimiento a contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para que exhiban su documentación contable en su domicilio o establecimiento, o bien en las oficinas de las autoridades fiscales.

- a) Autoridades Competentes para solicitar la exhibición de la documentación contable.

En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda_ y Crédito Público vigente, concretamente en su artículo 60, señala como facultadas para llevar a cabo este requerimiento a la Dirección General de Fiscalización con sus 3 dependencias que son: La Dirección de Revisión de Declaraciones, a la Dirección de Revisión de Dictámenes y la Dirección de Auditoría Fiscal.

- b) Plazos para llevar a cabo el requerimiento a los contribuyentes, Responsables Solidarios o Terceros Relacionados con ellos.

A su vez, el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación establece los siguientes plazos para efectuar la presentación de los documentos por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria:

- 1.- De seis días contados a partir del siguiente a aquél en que se lo notificó la solicitud respectiva, cuando dichas pruebas sean de las que debe tener en su poder el contribuyente y se le soliciten durante el desarrollo de una visita domiciliaria.
- 2.- De quince días, contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud respectiva en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este artículo, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea de difícil de proporcionar o de difícil obtención.

c) Lugar en que debe efectuarse el requerimiento.

El requerimiento lo deben efectuar las autoridades fiscales administrativas en el domicilio de los contribuyentes, para lo cual según el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, se deberán de seguir las siguientes reglas:

En tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas o de pesca, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y que presten servicios personales independientemente, y el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Tiene trascendencia en este caso el concepto de domicilio, el cual es definido por Rosina Villegas como el domicilio, en materia fiscal, debe entenderse como el sitio designado por la persona -

moral o física para cumplir con sus obligaciones.

En tratándose de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre — la Administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la Administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

d) Efectos y Objeto del Requerimiento.

Las autoridades fiscales administrativas, pueden aplicar medios de apremio a los contribuyentes que dejen de cumplir con el requerimiento de la exhibición de su documentación contable.

En mi opinión uno de los efectos más trascendentes del incumplimiento del contribuyente en cuanto a la presentación de los documentos que le sean requeridos es que las autoridades fiscales ordenarán la práctica de una visita domiciliaria en su contra, ya que con su incumplimiento, los contribuyentes hacen manifiesto que su contabilidad presenta deficiencias y que ha incurrido en el incumplimiento de obligaciones tributarias.

Por el contrario, si el contribuyente aporta la documentación que le es requerida, la autoridad procederá al análisis de la misma, cotejándola con las declaraciones ordinarias y extraordinarias, presentados por los contribuyentes a efecto de determinar si ello es necesario, los créditos fiscales a que haya lugar, los recargos causados y a imponer las multas correspondientes.

B) LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

Las visitas domiciliarias en materia fiscal previstas en el artículo 16 Constitucional se pueden efectuar en el domicilio o negocios de los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, con el fin de descubrir la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales no declarados por el contribuyente y proporcionar esa información a las autoridades encargadas de determinar y liquidar los créditos fiscales.

Autoridades Competentes:

a) Autoridades Competentes. En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se señalan como autoridades competentes para practicar visitas domiciliarias a las siguientes:

- 1.-La Dirección General de Fiscalización, auxiliada por los Directores de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes, y de Auditoría Fiscal, y por el Subdirector de Programación y por los auditores e inspectores que sean necesarios
- 2.-La Dirección General de Promoción Fiscal (artículo 38 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) La Orden de Visita.- Para que se lleve a cabo una visita domiciliaria debe de mediar, en los términos del artículo 16 Constitucional, párrafo segundo, una orden de cateo dictada por autoridad competente, en la cual se señalen los siguientes elementos:

- 1.-El domicilio en que deberá de llevarse a cabo la diligencia:
- 2.-Nombre de la persona a quien va dirigida la orden de visita:
- 3.- El objeto de la visita. Al respecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha establecido el criterio de que una orden de visita que no reúna éstas formalidades carece de eficacia jurídica

oa, la tesis en comentario esta redactada de la siguiente manera:

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- DEBE SEÑALAR EL DOMICILIO Y LA PERSONA O PERSONAS A QUIEN VA DIRIGIDA. En los términos de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, al emitir la autoridad administrativa una orden de visita domiciliaria para comprobar que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, debe señalarse el nombre de la persona o personas a quien va dirigida, pues dicho precepto establece que a estos casos la autoridad debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, en los que el propio precepto señala que la orden de cateo será escrita, expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan; es decir, en el caso de las órdenes de visita domiciliares expedidas por autoridad administrativa, debe indicarse el domicilio y el nombre de la persona o personas a quien va dirigidas."

revisión 50/84, visible a fojas 738 y 739 de la Revista de este Tribunal Fiscal correspondiente al mes de marzo de 1985.

c) Las formalidades de la Visita. El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación viene a reglamentar el texto constitucional mencionado anteriormente, es decir, al artículo 16 Constitucional - párrafo segundo, para tales efectos se señalan las siguientes formalidades, a que se debe de sujetar la visita domiciliaria, que son:

- 1.- Lugar en que debe efectuarse la visita. La visita se realizará en el lugar o lugares, señalados en la orden de cateo,
- 2.- Personas con quien se debe entender la visita domiciliaria. Si al presentarse los visitantes al lugar, donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante legal, se les dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que se le espere a hora determinada del día hábil siguiente para recibir la orden de visita, sino se atendiere al citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar que se va a inspeccionar.

3.- Inicio de la visita y actuación de los visitantes. Al iniciarse la diligencia en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan, se deberán identificar con la persona que los atienda, requiriéndola para que designe dos testigos de asistencia, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán haciendo constar ésta situación en el acta que levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la visita de inspección es ineficaz sin la presencia de testigos, criterio que sostuvo al respecto en los siguientes términos: "Para que las actas de visita domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa con objeto de comprobar que se le han acatado las disposiciones fiscales, tengan validez y consecuentemente eficacia probatoria en juicio, es menester que conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional contengan los requisitos que señalan las leyes respectivas y además se levanten en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia, o negativa por la autoridad que practique la diligencia" (28)

4.- Obligación del visitado de tolerar la visita domiciliaria.

Los visitados, sus representantes o la persona con quien se encuentra la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales, el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a su cargo.

Los visitantes podrán sacar copias de la contabilidad

(28) Revisión Fiscal 47/60, Leonor Carter Arnber, 7 julio de 1960, cinco votos. Ponente Felipe Tena Ramírez, Tomo XXXVII, Segunda Sala, pág. 128. Sexta Época.

para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. Los contribuyentes también deben de permitir la verificación de bienes y mercancías.

- d) Casos en los que los visitadores pueden recoger la contabilidad de los contribuyentes para examinarlas en las oficinas de las autoridades fiscales.

Podrán recoger la contabilidad los visitadores, para examinarlas en las oficinas de las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

- 1.- Cuando se nieguen a recibir la orden del visitado, su representante o la persona con quien se deba de entender la diligencia.
- 2.- Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- 3.- Existan dos o mas sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar, con los datos que requieran los avisos o declaraciones presentadas.
- 4.- Se lleven dos o mas libros sociales similares, con distinto contenido.
- 5.- No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que se obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita.
- 6.- Los datos anotados en la contabilidad, no coincidan o no se puedan conciliar en los asientos en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad dentro

del plazo que señalan las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

- 7.- Se desprendan, alteren o destruyan, parcial o totalmente sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales, colocados por los visitadores, o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- 8.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- 9.- Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita, se niegue a permitir a los visitadores, el acceso a los lugares donde se realiza la visita, así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de las cajas de valores.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán de levantar acta parcial al respecto, la cual deberá de llenar los requisitos que establece el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, con la que se terminará la visita domiciliaria, en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final. Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial, señalando los documentos que se recojan, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

E) Desarrollo de la Visita.

El visitado o la persona con quien se entienda la diligencia están obligados a permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, dispone que durante el desarrollo de la visita, los visitadores a fin de asegurarla contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, muebles o archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen.

En caso de algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas, que se sellan, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia de la misma.

F) Casos en que puede concluir anticipadamente una visita domiciliaria.

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente en los siguientes supuestos:

- 1.- Cuando el visitado, antes del inicio de la visita, hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- 2.- En los casos previstos en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, que han quedado ya descritos.

En la situación descrita anteriormente, los visitadores deben de levantar el acta final de conclusión anticipada.

C) La Revisión de Dictámenes Financieros de
Contadores Públicos.

La revisión de dictámenes de estados financieros formulados por Contadores Públicos en relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Sistema de fiscalización que tiene fundamental importancia en tratándose de procedimientos de fiscalización, ya que por medio de auditorías internas, el Fisco sabe del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Este procedimiento está establecido por el legislador, en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

1.- Autoridades Competentes. Para revisar los dictámenes, en los artículos 60, fracciones de la I a la IX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se autoriza tanto a la Dirección General de Fiscalización, a través de su Dirección Auxiliar denominada Dirección de Revisión de Dictámenes, para llevar a cabo la revisión de los dictámenes de los estados financieros de los contribuyentes relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Requisitos que deben cumplir los contadores públicos que formulen dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deben de reunir los Contadores Públicos que formulen este tipo de dictámenes, los cuales se pue-

ben resumir de la siguiente manera:

- 1.- Los Contadores Públicos que formulen dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes deberán de estar registrados -- ante las autoridades fiscales y el registro lo podrán obtener úni oamente aquéllos que sean de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de Contadores Públicos reconocido por la misma Secretaría.
- 2.- Además deberán presentar la solicitud y acompañarán copias certificadas de los siguientes documentos:
 - a) Aquél con que acredite ser de nacionalidad mexicana.
 - b) Cédula Profesional, emitida por la Secretaría de Educación Pública,
 - c) Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos, que acredite su calidad de miembro activo expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.
 - d) Deberá de expresar bajo protesta de decir verdad, que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.
 - e) Aviso que deben presentar los contribuyentes a las Autoridades Hacendarias para poder formular su dictamen sobre sus Estados Financieros.

Los contribuyentes deberán de presentar sus avisos a -- las autoridades fiscales administrativas dentro de los cuatro meses o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales. Además el aviso -- lo debe suscribir tanto el Contribuyente como el Contador Público que

vaya a dictaminar, este dictamen se debe de referir invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

D) Supuestos en que no surte efectos la presentación del aviso ante las autoridades hacendarias.

El artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que el aviso no surtirá efectos en los siguientes casos:

- 1.- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto;
- 2.- No este registrado el Contador Público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- 3.- Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificado orden de visita domiciliaria al contribuyente por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso,
- 4.- Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél en que se refiera el aviso, bien haberse emitido, aún cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictaminan, la Secretaría tomando en cuenta los antecedentes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectuó la presentación.

- 5.- Exista impedimento del Contador Público que lo suscriba.

E) Casos en que el contribuyente renuncia a la presentación del dictamen de sus Estados Financieros.

El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente, -- dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo anteriormente mencionado y justifique los motivos que tuviere para hacerlo.

F) Consecuencias de haber presentado el aviso solicitando autorización para presentar el dictamen sobre -- Estados Financieros.

Los contribuyentes que presentaron ante las autoridades hacendarias, los dictámenes sobre sus estados financieros, dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, estarán obligados a presentar a la autoridad fiscal competente, original y copia de los siguientes documentos:

- 1.- Dictamen relativo a los estados financieros,
- 2.- Demás documentos que establece el artículo 50 del Código Fiscal -- de la Federación, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se amplía por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declara--ción del Impuesto sobre la Renta del ejercicio. Así la autoridad fiscal podrá conceder prórroga hasta por un mes más por la presentación del dictamen y los documentos citados si existen causas -- fortuitas o de fuerza mayor, debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado anteriormente. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho --

plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación. El dictámen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente no le de contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que establece este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al Contador Público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación.

g) Documentos que se deben de anexar al dictamen sobre los Estados Financieros. .

- 1.- Dictamen relativo sobre los estados financieros,
- 2.- Los siguientes estados financieros básicos examinados por el Contador Público respecto de los cuales emite su dictamen acompañando notas de estos estados,
 - a)- Estado de posición financiera,
 - b) Estados de Resultados,
 - c) Estado de modificación de capital contable,
- 3.- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el Contador Público,
- 4.- Los siguientes anexos de los estados financieros:

- a) Estado comparativo de resultados,
- b) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo,
- c) Conciliación entre el resultado contable y fiscal, para efectos -- del Impuesto sobre la Renta,
- d) Aviso firmado por el Contador Público, señalando los registros especiales que lleve el contribuyente en su caso,
- e) Forma oficial de información estadística.

H) Requisitos que deben de reunir los documentos que -- se anexan a los estados financieros.

El artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los diversos requisitos que débe reunir los documentos que se anexan en los estados financieros, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- 1.- El texto del dictámen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Código de Contadores Públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emita.
- 2.- Los Estados Financieros básicos, incluyendo susnotas, examinadas por el Contador Público registrado respecto de los cuales omitán su dictámen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentar se en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

A su vez, los anexos de los estados financieros deberán presentarse de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se deben presentar los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas, abarcarán los dos últimos ejercicios, --

incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate del primer dictamen, abarcarán los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos, estos documentos, podrán expresarse en miles de pesos.

- b) Asimismo, se debe anexar el análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo. También deberá incluir la mención de los procedimientos y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. Tales anexos deberán de contener, en su caso de discrepancia, información correspondiente a la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá ir suscrita por él mismo y contener:
- a) La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.
- b) Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad, que la relación incluye todas las contribuciones generales a que esta sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluídas, que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien la mención expresa de que no hubo.
- c) En cuanto al pago del impuesto sobre la Renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado,
- d) Respecto al Impuesto al Valor Agregado, deberá de incluir la deter

nación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio de las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.

4.- La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta en caso aplicables, incluya la información siguiente:

- a) Determinación por ejercicios de la pérdida fiscal ajustada, así como la aplicación al que se dictamina,
- b) Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,
- c) Determinación similar a la de los subincisos anteriores a las deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina provenientes de ejercicios anteriores.

En la conciliación, en el caso de impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, y otorgamiento de uso y goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizados, en los que deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso que originen diferencia entre los ingresos gravados, con el impuesto especial sobre producción y servicios o el Impuesto al Valor Agregado, o ambos, según se trate.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados anteriormente.

I) Normas de Auditoría que deben de cumplirse al presentar el dictamen sobre los Estados Financieros.

El artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que se consideran cumplidas las normas de auditoría cuando se han hecho de la siguiente manera:

- 1.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, y su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento,
- 2.- Las que se refieren al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen.
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.
 - c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuadas, para su razonable interpretación. En caso de excepción de este supuesto, el Contador Público debe de mencionar claramente en qué consisten y en su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el Contador Público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados

financieros en su conjunto.

- J) Contadores Públicos que se encuentran impedidos — para formular dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes.

El artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que están impedidos los Contadores Públicos registrados, para efectuar dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, por afectar su independencia o imparcialidad en los siguientes casos:

- 1.- Cuando sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil, en línea recta sin limitación de grados, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- 2.- Sea, o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, Director, miembro del consejo de administración o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente con él, cualquiera que sea la forma con el que se le designa y se le retribuyan sus servicios. El comisario de la sociedad no se le considerará impedido para dictaminar, salvo que concorra otra causal de las que se mencionan en este artículo.
- 3.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia o imparcialidad.
- 4.- Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dicta-

men relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

- 5.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicios.
- 6.- Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal en las Entidades Federativas en materia de contribuciones federales o de organismos descentralizados.
- 7.- Se encuentre vinoulado en cualquier otra forma con el contribuyente, que implica independencia o imparcialidad de criterio.

K) Forma en que se integra el informe o dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes.

El artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece que el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente se integra de la siguiente forma:

- 1.- Se declara bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a la legislación fiscal.
- 2.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados.
- 3.- Se hará mención expresa que el cálculo se verificó, y enteró de los impuestos, aportaciones de seguridad social y los derechos que se causen por el ejercicio, incluidos en la relación de contribuyente o en su carácter de retenedor, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones de

impuesto sobre la Renta en relación con los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

E) Revisión de los dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes por parte de las autoridades administrativas fiscales.

El artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades administrativas fiscales podrán revisar los dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes y podrán requerir en los siguientes casos:

1.- Al Contador Público que haya formulado el dictamen de la siguiente manera:

- a) Cualquier información que conforme al Código y su Reglamento debería estar incluida sobre los estados financieros dictaminados,
- b) La exhibición de los papeles de trabajo, elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales en todo caso, se entiende que son propiedad del Contador Público,
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquéllos casos que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el Contador Público conforme a lo que establecen los incisos a), b), y c), es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

2.- Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el Contador Público, dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al Contador Público,

3.- A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictámen y demás documentos.

M) Sanciones para los Contadores Públicos que omitan presentar los dictámenes financieros cuando hayan presentado el aviso correspondiente.

El artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que la Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público que no de cumplimiento a las disposiciones fiscales, así previa audiencia suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, si hay reincidencia o el Contador participa en la comisión de un delito de carácter fiscal se le cancelará definitivamente su registro.

La suspensión procederá cuando:

a) El contador Público acumule tres amonestaciones y se le suspenderá hasta por un año.

Se amonestará al Contador Público:

1.- Se presenten incompletos los documentos e informes,

2.- No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes.

b) No formule el dictámen, debiendo hacerlo, se le suspenderá hasta por dos años,

- o) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen a la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiere participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El artículo 58 del mismo reglamento establece que la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, se observará el siguiente procedimiento:

- 1.- Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito,
- 2.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional, y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Es de destacar que la doctrina tributaria mexicana no ha se mayor mención a este procedimiento de fiscalización, el cual, aún

cuando tiene aspecto esencialmente contables también puede ser analizado desde un punto de vista jurídico o desde éste último aspecto es de destacar que los efectos que producen un dictamen de esta naturaleza, son similares al de la confesión producida ante autoridad judicial, ya que es el propio contribuyente quien lleva a cabo la manifestación del estado que guarda su contabilidad en relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales y es por ello que una vez presentado el dictamen, posteriormente no se podrá retractar en cuanto a lo señalado en los estados financieros, o en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes. Otro aspecto trascendente es el consistente en que a través de este tipo de dictámenes, la autoridad conociera de operaciones realizadas por el contribuyente con terceros, que a su vez pueden implicar el movimiento de obligaciones tributarias a cargo de éstos últimos, que no hayan sido oportunamente declaradas lo que pudiera dar origen a procedimientos de fiscalización seguidos en contra de tales contribuyentes.

D) Revisión de Declaraciones por parte de las Autoridades Fiscales Administrativas.

También de fundamental trascendencia, para la determinación de obligaciones fiscales omitidas por parte de los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria, resulta la revisión de declaraciones por parte de las autoridades determinadoras, la cual puede llevarse a cabo dentro de los límites temporales previstos en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

a) Autoridades Competentes.

En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se señala como autoridades facultadas para llevar a cabo esta revisión.

- b) Término que tienen las Autoridades Administrativas -
Fiscales para llevar a cabo la revisión de las de-
claraciones de los contribuyentes.

En el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación -
por reforma publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1984
establecen dos supuestos para computar el término con que cuentan las
autoridades para ejercer sus facultades revisoras, los cuales se des-
criben de la siguiente manera:

- a) Un plazo de 5 años, dentro del cual las autoridades pueden revisar
las declaraciones presentadas por los contribuyentes tanto ordina-
rias como complementarias. Dentro de este plazo también se puede -
revisar los dictámenes que fueron objeto de estudio en el punto -
anterior.
- b) Un término de 10 años dentro del cual las autoridades ejercerán -
sus facultades de revisión respecto de contribuyentes que no lle-
ven un sistema contable o bien que no estén inscritos en el Regis-
tro Federal de Contribuyentes.

Es de destacar que las autoridades fiscales, cuentan -
con el mismo plazo para determinar las infracciones cometidas en las
leyes fiscales especiales en tratándose del cumplimiento de las obli-
gaciones fiscales.

- o) Extinción de las facultades de las autoridades fis-
cales para revisar las declaraciones de los contri-
buyentes.

En el artículo que comentamos o sea, el 67 del Código
Fiscal de la Federación, se establece que una vez que transcurran los
términos de 5 o 10 años, según sea el caso, ocasiona que se extingan

las facultades de la autoridad fiscal, para poder determinar y liquidar obligaciones fiscales omitidas.

E) objeto de los procedimientos de fiscalización.

El derecho tributario administrativo, que es el que regula los procedimientos que estamos estudiando en esta tesis, se refiere a la actividad que lleva a cabo las autoridades fiscales para descubrir los hechos generadores no declarados y determinar las obligaciones omitidas.

La primera etapa de tal actividad esta constituida por los procedimientos de fiscalización; su objeto no es el de producir actos administrativos, pues es de explorado derecho que las actuaciones de la autoridad dentro de estos procedimientos no constituyen resolución definitiva.

Por tanto, debe concebirseles como antecedentes de futuros actos de autoridad que puedan revestir la forma de créditos fiscales, o bien de multas o recargos.

F) Objeto de los procedimientos de determinación de obligaciones tributarias.

Una vez que la autoridad fiscal administrativa ha llevado a cabo el desarrollo de los procedimientos de fiscalización, tales como visitas domiciliarias, revisión de dictámenes sobre los estados financieros, solicitud de documentos a los contribuyentes, o la revisión de las declaraciones ordinarias o complementarias, la autoridad administrativa tributaria cuenta con una serie de datos con los cuales tiene conocimiento de los hechos generadores realizados por los contribuyentes. Con esos datos se puede llevar a cabo la determinación y liquidación de obligaciones fiscales omitidas.

Es indispensable precisar los conceptos de determinación y liquidación. Determinación consiste en que la autoridad indique los hechos generadores y la cuota que se debe aplicar al ingreso obtenido. La liquidación consistirá en que la autoridad administrativa tributaria señale en cantidad exacta el monto de la obligación que se tenga que pagar. (29)

Distintos tipos de determinación y liquidación de créditos fiscales.

Giannini, (30) señala que existen tres tipos de determinación que son los siguientes:

- 1.- La determinación que lleva a cabo el propio contribuyente, sin la intervención de la autoridad fiscal administrativa.
- 2.- La determinación que lleva a cabo la autoridad fiscal administrativa, sin la intervención del contribuyente,
- 3.- La determinación que llevan a cabo conjuntamente el contribuyente y la autoridad fiscal administrativa.

En el derecho tributario mexicano, se lleva a cabo un procedimiento del tercer tipo de los mencionados, es decir, la determinación conjunta de Fisco y Contribuyente, pues siempre es necesaria de acuerdo a los preceptos constitucionales, que establecen las garantías individuales, que el gobernado tenga intervención en estos procedimientos.

Finalidad del procedimiento de determinación.

Coincidimos con Sergio Francisco de la Garza, en que la finalidad de este procedimiento es la de determinar los créditos -

(29) De la Garza Sergio Foo. Op. Cit. Pág. 558 y ss.

(30) Giannini, A. D., I. Concetti, pág. 290 "Instituciones"

fiscales a cargo de los contribuyentes en cantidad absolutamente precisa, que pueda ser requerida de pago posteriormente. (31)

El procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por razón de método, es indispensable precisar que la tercera etapa de la actuación de las autoridades fiscales administrativas consiste en llevar a cabo el requerimiento del pago de las obligaciones omitidas que forma parte del procedimiento económico-coactivo, o procedimiento administrativo de ejecución, que implica que la autoridad administrativa, al momento de requerir a un contribuyente el pago del crédito fiscal, pueda en ese mismo momento trabar embargo sobre bienes del contribuyente con el fin de garantizar el pago de las obligaciones omitidas, ello sin que la autoridad administrativa tenga previamente que recurrir a los órganos jurisdiccionales.

Clases de determinación que existe en la legislación fiscal federal.

La doctrina, (32) y la legislación fiscal federal coinciden en que en el Derecho Tributario Administrativo existen dos tipos de determinación que son:

- 1.- La determinación con base cierta. Esta determinación, la puede llevar a cabo la autoridad tributaria administrativa, cuando el contribuyente tiene su contabilidad absolutamente en orden, es decir, se pueden determinar las obligaciones omitidas revisando la contabilidad del contribuyente, y los libros que por la ley debe llevar toda Sociedad Mercantil, como son el Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Actas.

(31) De la Garza Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 735.

(32) Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1969, págs. 418-419

- 2.- La determinación presuntiva. La encontramos regulada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales administrativas podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes y el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando:
- a) Cuando obstaculicen la iniciación o desarrollo de facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que hayan transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.
 - b) No presente los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria del más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
 - c) Se de alguna de las siguientes irregularidades:
 - 1.- Omisión del Registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más del 3% sobre las declaraciones del ejercicio.
 - 2.- Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - 3.- Omisión o alteración en el Registro de Existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los del costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
 - d) No cumplan con las obligaciones sobre evaluación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que estable-

con las disposiciones fiscales.

- e) Por otras irregularidades de la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

CAPITULO IV

CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS
DE FISCALIZACION.

Descritos que han sido en capítulos anteriores los procedimientos de fiscalización y los motivos por los cuales la autoridad fiscal administrativa los lleva a cabo en el presente capítulo, - pretende señalar los aspectos constitucionales que revisten estos procedimientos en referencia a las garantías de seguridad jurídica.

Principalmente en cuanto al texto del Código Fiscal de la Federación que los establece. Para estos efectos y por razón de método, procedo a entregar un concepto de las garantías individuales que comento en los siguientes términos:

A) Garantías de seguridad jurídica.

Por razón de método es indispensable entregar previamente un concepto de garantía de seguridad jurídica, al respecto Burgoa - las concibe como: "El conjunto general de condiciones, requisitos, - elementos o circunstancias previas, a que debe sujetarse una cierta - actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de - diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el sumun - do sus derechos subjetivos". (33)

De esta definición encontramos dos elementos principales que son:

- 1.- El Derecho Público Subjetivo o Garantías Individuales.
- 2.- La actividad estatal autoritaria que para lograr una afectación -

(33) Burgoa Ignacio Op. Cit. Pág. 495 "Las Garantías Individuales"

válida de la esfera del gobernado debe sujetarse a una serie de - condiciones y requisitos para que sea válida.

La omisión de estos elementos implica que los actos de autoridad que afecten el ámbito jurídico de un gobernado, sin observar tales requisitos o circunstancias no es válido a la luz del derecho.

Clasificación de las garantías de seguridad jurídica.

Coincidimos con Burgoa (34), que las garantías de seguridad jurídica son las consagradas en los artículos del 14 al 24 Constitucionales. De ellos únicamente me ocuparé en esta tesis de las consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, que son los que limitan a la actividad de fiscalización que en materia tributaria llevan cabo las autoridades fiscales.

Ahora bien, es de destacar en primer término que en el artículo 14 Constitucional se establecen las siguientes subgarantías:

- a.- Garantía de Irretroactividad legal.
- b.- Garantía de Audiencia.
- c.- Garantía de exacta aplicación de la Ley en Materia Federal.
- d.- Garantía de Legalidad en Materia Jurisdiccional Civil.

De las garantías descritas únicamente me ocuparé de las dos primeras, es decir, de la Garantía de Irretroactividad Legal y de Audiencia, ya que, la tercera y cuarta garantías no tienen aplicación en el presente caso.

Por su parte, el artículo 16 Constitucional establece seis subgarantías que son las que a continuación se describen:

- a) Las señaladas en la primera parte de este artículo que condicionan el acto de autoridad a que esté contenido en mandamiento escrito,

dictado por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

- b) La garantía en materia penal que exige que para que se aprenda o se libre orden de determinación en contra de un gobernado debe mediar orden de autoridad judicial.
- c) La garantía en materia penal que establece los requisitos a que deben de sujetarse los cateos.
- d) Las garantías de los gobernados en materia de visitas domiciliarias practicadas por autoridades administrativas.
- e) La garantía de libertad de correspondencia; y
- f) La garantía de que ningún militar podrá exigir prestaciones a los particulares en tiempos de paz.

De las seis subgarantías mencionadas, únicamente me avocaré al análisis de la primera y cuarta ya que las demás tampoco se relacionan con mi trabajo.

A continuación procedo a llevar a cabo tal análisis - refiriendo las garantías a cada uno de los procedimientos de fiscalización ya descritos.

A.- Garantías del artículo 14 Constitucional.

1.- Garantía de Irretroactividad legal.

Concepto de aplicación retroactiva de la ley.

Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Teoría Clásica de los derechos adquiridos "para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores" (34)

(34) Apéndice al Tomo I, págs. 226 y 227, en relación con la tesis jurisprudencial 921, in fine del apéndice al Tomo CXDIII. (tesis 162 de la compilación 1917-1965 y 160 del apéndice 1975, materia general)

Congruente con lo anterior es que las leyes tributarias no deben necesariamente consignar procedimientos para que, conforme a ellos, se brinde oportunidad a los sujetos pasivos, para discutir la legalidad de los procedimientos de fiscalización, antes de que el crédito sea determinado y liquidado. La razón de esta excepción es que no deben quedar paralizados los procedimientos que lleve a cabo procedimientos con los cuales se busca allegar recursos al Estado, pues ello podría ocasionar por falta de medios económicos la paralización de los servicios públicos y que se pusieran en peligro las instituciones y el orden constitucional. En tal sentido se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que a continuación se transcribe: (36)

"COMO el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esta manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, esa materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas. No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto toda vez que esa fijación para cumplir con los fines de tributación, debe de ser establecida unilateralmente por el Estado e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes."

De lo ya expuesto llego a la conclusión de que las autoridades fiscales al llevar a cabo los procedimientos de fiscalización no tienen la obligación de observar la garantía de audiencia, -

(36) Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca, Vol. XCVII, - Julio de 1965, ejecutorias del Pleno, págs. 28 a 44 Idem. Tomo CV pág. 54 y 86 (marzo 1966) y Tomo LVI, pág. 136.

Consecuentemente con lo señalado, toda autoridad de acuerdo al numeral constitucional que comentamos, y a criterio de la Corte, está impedida para aplicar una ley en perjuicio de un gobernado. Sin embargo esta garantía opera en el caso de aplicación de leyes de carácter sustantivo que establece derechos y obligaciones para los gobernados. Por el contrario, en tratándose de leyes adjetivas como en el caso del Código Fiscal de la Federación, en materia fiscal tal aplicación si se puede efectuar sin concluir la garantía en comento. Así por ejemplo en un juicio civil que se inició, argumentando tener un derecho con respecto a un bien, si el Código Civil que es la ley sustantiva es reformado o abrogado, el juzgador tiene que aplicar la ley abrogada, puesto que a la luz de su precepto se habrá adquirido el derecho en litigio. En este mismo ejemplo el Código de Procedimientos Civiles, bajo cuyas normas se inició el juicio es abrogado por uno nuevo, el procedimiento que el órgano jurisdiccional debe seguir es el establecido en la ley abrogante y no en la ley abrogada, ya que estas normas no conceden derechos u obligaciones a las partes, sino que hace aplicable la ley sustantiva a través de los actos que integran el proceso.

En este orden de ideas, el procedimiento de fiscalización que está regulado por una ley de carácter adjetivo como es el Código Fiscal de la Federación, no otorgan derechos a favor de los contribuyentes, pues éstos nacen a la luz de las leyes fiscales sustantivas, como son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley Federal de Derecho, Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, etc.

- a) La Irretroactividad legal y los procedimientos de Fiscalización consistentes en actos de visita, re

visión de dictámenes financieros de los contribuyentes en relación a sus obligaciones fiscales, requerimiento de documentos a los contribuyentes y revisión de declaraciones.

De lo descrito anteriormente, llegó a la conclusión de que los procedimientos de fiscalización en comentario, al encontrarse contenido en una ley de carácter adjetivo, como el Código Fiscal de la Federación, y al no implicar la aplicación de éstos procedimientos la afectación de derechos adquiridos por el contribuyente, al amparo de leyes fiscales anteriores a su entrada en vigencia, además de que existe la facultad en favor de las autoridades fiscales de revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria de los últimos 5 o 10 años, según sea el caso, por tanto estimo que las normas jurídicas que establecen este tipo de procedimientos se puedan aplicar a ejercicios fiscales anteriores a su entrada en vigencia, sin que ello implique violación a la Garantía de Irretroactividad Legal.

b) Garantía de Audiencia.

La garantía de audiencia y los procedimientos administrativos de fiscalización consistentes en actas de visita, revisión de dictámenes financieros de los contribuyentes en relación con sus obligaciones fiscales, requerimiento de documentos a los contribuyentes y revisión de declaraciones.

Si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que todo gobernado frente a cualquier acto de autoridad que implique privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 Constitucional goza de la garantía de audiencia, es decir de la oportunidad defensiva y probatoria, antes de que se realice en su contra el acto privativo, sin embargo por razones de interés gene-

ral la Constitución establece excepciones al goce de esta garantía, -- sobre la base de que la naturaleza de determinados actos de autoridad excepciones que dentro de un terreno estrictamente jurídico, sólo es posible calificarlos desde el punto de vista de su justificación o -- injustificación, con un criterio axiológico o estrictamente sociológico (económico y político) y no a través de un ángulo jurídico positivo en virtud del principio de la supremacía constitucional que convierte a la Ley Fundamental en el Ordenamiento sobre el cual nada -- existe y bajo el cual existe todo en orden de la normación por el derecho. (35)

Las excepciones a la garantía de audiencia sólo deben consignarse en la Constitución, atendiendo a la circunstancia de que por significar limitaciones a las garantías individuales del gobernado la fuente formal única de tales excepciones es la Ley Suprema.

El constituyente del 17 ha establecido como excepciones a la garantía de audiencia las siguientes:

- 1.- La establecida en el artículo 33 Constitucional en el sentido de que los extranjeros pueden ser expulsados del país a criterio -- del Presidente de la República sin necesidad de previo juicio.
- 2.- La ordenada en el artículo 27 Constitucional conforme a la cual -- el Presidente de la República o los gobernadores de los Estados -- pueden llevar a cabo expropiaciones por causa de utilidad pública sin que rija en esta materia la garantía de audiencia.
- 3.- La Materia Tributaria en cuanto a que antes del acto que determine el tributo, la autoridad fiscal correspondiente (federal, estatal o municipal), no tiene obligación de escuchar al contribuyente.

si bien ésto no implica que los actos que integren tales procedimientos no puedan ser impugnados de ilegales, una vez que las autoridades determinadoras hayan señalado encantidad determinada el monto del crédito fiscal de que se trate. En tal sentido se ha pronunciado el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo 56/75 Licoristas Unidos, S. A. el 17 de junio de 1975, en el cual sostuvo: (37)

ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS. NO CONSTITUYEN RESOLUCIONES FISCALES. Las actas de visitas domiciliarias pueden acreditar en principio, los hechos u omisiones que encuentren los inspectores, pero no constituyen resoluciones porque éstas serán emitidas posteriormente con base en los hechos u omisiones consignados en las actas relativas y con fundamento en los preceptos legales aplicables, por las autoridades encargadas de analizar el contenido de las mismas y de dictar en consecuencia, las resoluciones pertinentes.

B) Las garantías consagradas en la primera y cuarta parte del artículo 16 Constitucional y los procedimientos de fiscalización consistentes en actas de visita, revisión de dictámenes financieros de los contribuyentes en relación con sus obligaciones fiscales, requerimiento de documentos a los contribuyentes y revisión de declaraciones.

1.- La Garantía de competencia legalidad, mandamiento, escrito, motivación y fundamentación en los procedimientos de fiscalización.

a) La primera parte del artículo 16 Constitucional establece lo siguiente: "Nadie puede ser molestado en su familia, bienes, posesiones, o derechos, papeles, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

De este texto se desprenden 3 garantías que son:

(37) Informe del Pdte. de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1975, 3a. parte, pág. 131.

- 1.- La garantía de mandamiento escrito.
- 2.- La garantía del acto de molestia dictada por autoridad competente
- 3.- La garantía de legalidad que implica que el acto de molestia debe de estar fundado y motivado.

1.- La garantía de mandamiento escrito implica que el acto de autoridad debe contenerse siempre en un mandamiento en orden escrito, por ello el mandamiento u orden verbal implicará desacato a la garantía que se comenta. Esto tiene como objeto que el particular tenga conocimiento de la fundamentación y motivación del acto de molestia y de la autoridad que de quien provenga el mismo. (38)

Por lo anterior, tanto en las visitas domiciliarias, como en el requerimiento de documentos a los contribuyentes, en la revisión de declaraciones y en la presentación de dictámenes financieros de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, es necesario que los actos de molestia que integran estos procedimientos consistentes principalmente en requerimientos a los contribuyentes deban contenerse en mandamiento escrito con los fines ya mencionados. es decir, con el objeto de que el contribuyente conozca el fundamento y motivos de requerimiento y se tenga conocimiento de la autoridad que lo haya dictado, ésto tiene aplicación principalmente en tratándose de visitas domiciliarias.

2.- Garantía del acto de molestia dictado por autoridad competente. Los procedimientos de fiscalización consistentes en visitas domiciliarias, revisión de dictámenes financieros de los contribuyentes en relación con sus obligaciones fiscales, requerimiento de documentos a los contribuyentes y revisión de declaraciones. Al desarrollar el capítulo III, referido a los procedimientos de fiscalización (38) Burgoa Ignacio, Op. Cit. pág. 601

zación señalamos cuáles son las autoridades competentes para desarrollar cada uno de ellos, por tanto si una autoridad que no tenga las facultades previstas en el Reglamento Interior de Hacienda intenta por ejemplo practicar una visita domiciliaria o requerir documentación contable de un contribuyente entera concluyendo lo ordenado en el artículo 16 Constitucional, implicando ello que todo lo actuado esté viciado de origen lo que dará lugar a su nulidad inclusive de la liquidación que se haga del crédito fiscal omitido.

Recuérdese que existen dos tipos de competencia:

- a) La Constitucionalidad otorgada por el constituyente del 17 a los Poderes de la Unión; y
- b) La jurisdiccional, con la cual se delimitan las facultades de las autoridades con que la ley secundaria inviste a una determinada autoridad.

En este caso estaremos ante competencia de naturaleza jurisdiccional.

3.- La Garantía de Legalidad que implica que el acto de molestia debe de estar fundado y motivado.

- a) Concepto de fundamentación. La fundamentación consiste en que los actos de autoridad que afecten la esfera jurídica de un gobernado deben de estar basados en una disposición normativa general que prevea la situación concreta por la que se emite, es decir, que debe de estar basado en ley. (39)

La motivación del acto de molestia implica que las circunstancias y modalidades del caso concreto deben encajar dentro del marco correspondiente establecido por la ley, a efecto de que la autoridad pueda válidamente dictar su acto de molestia.

(39) Burgoa Ignacio, Op. Cit. pág. 594.

En mi opinión esta garantía no tiene aplicación en -- tratándose de los procedimientos de fiscalización que se comentan, -- porque ya anteriormente tales procedimientos no constituyen acto de autoridad, sino que son una sucesión de actos concatenados tendientes a un fin como es la determinación y liquidación de un crédito -- fiscal. Este último, ya constituye el acto de molestia, pues viene a afectar el patrimonio del contribuyente por tratarse de una prestación pecuniaria. Por ello mismo, dicho acto administrativo sí debe estar fundado y motivado. En cambio, los procedimientos de fiscalización no implican la obligación de las autoridades tributarias de motivar y fundar su actuación.

Por ejemplo, en una acta de visita, los visitantes -- únicamente van a consignar en el acta que que al respecto levanten, -- los hechos y omisiones observados durante la diligencia. Tales observaciones no constituyen resolución de autoridad, por ello no tiene -- sentido que las observaciones que comentamos deban estar motivadas y fundadas.

Por el contrario, en base a los referidos hechos u omisiones consignados en el acta levantada durante la diligencia, se emitirá un acto administrativo en forma de crédito fiscal. Este último, sí debe de estar fundado y motivado según lo ordena el artículo 16 -- Constitucional.

Similar conclusión se puede hacer con respecto al requerimiento de documentos a los contribuyentes a la revisión de declaraciones, ya la revisión de dictámenes financieros a los contribuyentes en relación con sus obligaciones fiscales, ya que por no constituir actos de molestia, sino meros procedimientos de fiscalización, -- no existe la obligación por parte de las autoridades tributarias de --

guardarlos y motivarlos.

b) La Cuarta Parte del artículo 16 Constitucional.

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

De los cuatro procedimientos de fiscalización, es el -- que en mi opinión reviste mayor trascendencia tan es así, que el contribuyente del 17 lo elevó al rango de garantía constitucional y estableció una serie de requisitos que las autoridades administrativas deben de reunir si es que pretenden afectar a un gobernado en su esfera jurídica mediante este tipo de procedimiento.

La primera exigencia a cargo de las autoridades tributarias consiste en que no puede llevarse a cabo este procedimiento si no ha sido dictada previa orden de visita, la cual deberá de ser:

- a) Escrita,
- b) deberá de señalarse en ella el lugar que ha de inspeccionarse,
- c) deberá de precisarse también la persona o (as) a quienes va dirigida la diligencia, y
- d) Se debe de señalar el objeto de la misma.

Si la visita no es precedida por orden escrita que reúna tales requisitos las posteriores actuaciones de la autoridad se encontrarán viciadas de origen y el contribuyente podrá demandar su nu-

lidad en vía de recurso administrativo o por medio del juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- DEBE SEÑALAR EL DOMICILIO Y LA PERSONA O PERSONAS A QUIEN VA DIRIGIDA. En los términos de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, al emitir la autoridad administrativa una orden de visita domiciliaria para comprobar que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, debe señalarse el nombre de la persona o personas a quien va dirigida, pues dicho precepto establece que a estos casos la autoridad debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, en los que el propio precepto señala que la orden de cateo será escrita, expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan; es decir, en el caso de las órdenes de visita domiciliarias expedidas por autoridad administrativa, debe indicarse el domicilio y el nombre de la persona o personas a quien va dirigidas."

Durante el desarrollo de la visita, los visitantes deben inicialmente identificarse y acreditar que están designadas por la autoridad competente para llevar a cabo la diligencia. Asimismo, tienen la obligación de requerir al visitado la designación de dos testigos de asistencia, los cuales observarán que lo señalado en el acta de visita sea exactamente lo que sucede en el desarrollo de la diligencia.

Al respecto, la Corte ha señalado que es nula la actuación, en la cual no se permite hacer la designación de los testigos al visitado, según la tesis que a continuación transcribo: (40)

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS. Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

(40) Segunda Sala, S.C.J. de la N., Número 265, Pág. 326, Apéndice Jurisprudencia en 1965, Semanario Judicial de la Federación.

Por su parte, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido la Jurisprudencia N° 20, en la cual se señala lo siguiente: (41)

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

La designación de testigos la puede efectuar la autoridad visitadora, sólo en los casos en que el visitado se niegue a efectuarla. Otro requisito que se exige para este tipo de diligencias es el consistente en que todas las personas que intervengan en la diligencia deban firmar las actas parciales y el acta final que se levante, tanto el visitado como los visitadores y los testigos designados. La ausencia de este requisito también invalida al acta y constituye un vicio de origen de la posterior liquidación que se emita.

En mi opinión lo previsto en el artículo 46 fracción II del Código Fiscal de la Federación va más allá de lo ordenado en el numeral constitucional que se comenta, al señalarse que "cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales", - pues aún cuando se concluye en esta fracción que: "Se deberá de notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda

(41) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época-Año II, Número 7, Agosto de 1979, Pág. 9.

la diligencia", es obvio que los testigos y el visitado no podrán -- estar presentes en las oficinas de la autoridad como lo estarían en_ en domicilio visitado y ante su ausencia se pudieran asentar hechos_ respecto de los cuales no se pudiera oponer el visitado o que no pudieran ser observados por los testigos, resultando contradictorio que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, en las oficinas de las autoridades fiscales, por ello modestamente -- sugiero la supresión de esta fracción por contravenir el texto constitucional.

Se pudieran hacer mayores consideraciones respecto de los aspectos constitucionales de los procedimientos que comentamos, pero considero que los mismos serían materia de estudio de post-grado por lo cual limito hasta lo ya expresado en el presente trabajo.

CONCLUSIONES.

- 1.- El Derecho Tributario Administrativo regula la actividad de la -
Administración que se desarrolla con el fin de recaudar los tri-
butos respecto de hechos generadores de obligaciones fiscales no_
declaradas por los contribuyentes, pues las autoridades fiscales_
no pueden ni deben esperar que todos los ciudadanos cumplan espon-
tánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones tributarias.
- 2.- El Derecho Tributario Administrativo tiene autonomía respecto al
Derecho Tributario Sustantivo, porque tiene un objeto de estudio
propio, un método y una sistematización.
- 3.- Las obligaciones del Derecho Tributario Administrativo son de ha-
cer por ejemplo, inscribirse en el Registro Federal de Contribu-
yentes; de tolerar, por ejemplo permitir visitas domiciliarias,_
y de no hacer, por ejemplo omitir la presentación de declaracio-
nes.
- 4.- Los procedimientos que integran al derecho tributario administra-
tivo son:
 - a) Procedimientos que integran el derecho tributario administrativo,
 - b) Procedimientos de Control y Fiscalización,
 - c) Procedimientos de Determinación,
 - d) Procedimientos de reembolso y extinción de créditos Fiscales,
 - e) Procedimiento de ejecución forzosa,
 - f) Procedimientos de impugnación, y
 - g) Procedimientos coercitivos.
- 5.- Los procedimientos de fiscalización son:

- a) Solicitud de documentación a los contribuyentes y terceros,
 - b) Visitas domiciliarias,
 - c) Revisión de Diotámenes de Estados Financieros de Contadores Públicos,
 - d) Revisión de Declaraciones por parte de las autoridades fiscales administrativas.
- 6.- Los procedimientos de fiscalización están contenidos en una ley de carácter adjetivo, por ello no tienen que sujetarse a la garantía de irretroactividad legal.
- 7.- Los procedimientos de fiscalización tienen por objeto que las autoridades fiscales tengan conocimiento de hechos generadores no declarados por los contribuyentes que han dado lugar al nacimiento de obligaciones fiscales.
- 8.- La garantía de audiencia no es obligatoria para las autoridades tributarias en tratándose de procedimientos de fiscalización.
- 9.- Los procedimientos de fiscalización deben de ser precedidos por orden escrita de autoridad competente.
- 10.- Los Procedimientos de Fiscalización no constituyen un acto de autoridad sino una sucesión de actos concatenados entre sí, tendientes a un fin como es la emisión de un acto de autoridad en forma de crédito fiscal, por ello no existe obligación de que se encuentren motivados y fundados.
- 11.- Las visitas domiciliarias son el procedimiento de fiscalización de mayor trascendencia, por ello el constituyente las reglamentó a nivel constitucional.
- 12.- Las leyes ordinarias que establezcan que vayan más allá que los

exigidos en el texto constitucional para las visitas domiciliarias con violatorias de lo ordenado en el artículo 16 Constitucional.

Por ello debe de suprimirse la fracción V del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

FUENTES DE INFORMACION.

- 1.- Burgoa Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa 1979, México.
- Las Garantías Individuales, Porrúa, México, 1977.
- 2.- Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 12ava. Edición, Porrúa - México 1968.
- 3.- De la Garza Sergio Francisco; Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México 1981.
- 4.- Giannini A. D.; Instituciones del Derecho Tributario, Traducción Español, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- 5.- Giuliane Fournrouge Carlos M., Derecho Financiero de Palma, Bs. As., 1962 y 1969.
- 6.- Jarach, Dino; Curso Superior de Derecho Tributario, Bs. As., - 1957, 2a. Edición 1969.
- 7.- Lomeli Cerezo Margarita; El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal y el Ilícito Fiscal, Cecsa, México, 1961.
- 8.- Margafin Manautou Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979,
- 9.- Martínez González; Planificación y Presupuesto por Programas, Siglo XXI Editores, México, 1976.
- 10.- Sainz de Bujanda, Fernando; Notas de Derecho Financiero, Tomo I Volúmen III, Lecciones 36 a 66, Madrid, 1975.

- 11.- Tena Ramírez, Felipe; Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, 1967.

LEGISLACION .

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal

JURISPRUDENCIA .

De la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa

De la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación