

24 240

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO  
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.  
-ACATLAN-

V.B. -  
Blame  
Nov-13-86

El procedimiento administrativo en el le  
vantamiento de Actas de Auditoría.

Realizar un estudio general y descripti-  
vo del procedimiento en las actas de au-  
ditoría en nuestro sistema legislativo,-  
conforme al cual deben de sujetarse es -  
trictamente los visitadores, haciendo un  
análisis crítico del procedimiento en -  
nuestro Código Fiscal de la Federación.

T E S I S

Que para obtener el título de

LICENCIADO EN DERECHO,

presenta

ALEJANDRO } SANCHEZ



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.  
-ACATLAN-

El procedimiento administrativo en el le  
vantamiento de Actas de Auditoria.

Realizar un estudio general y descripti-  
vo del procedimiento en las actas de au-  
ditoria en nuestro sistema legislativo,-  
conforme al cual deben de sujetarse es -  
trictamente los visitadores, haciendo un  
análisis crítico del procedimiento en -  
nuestro Código Fiscal de la Federación.

T E S I S

Que para obtener el título de

LICENCIADO EN NEGOCIOS,

presenta

ALEJANDRO SANCHEZ

# I N D I C E

INTRODUCCION . . . . .	1
CAPITULO I Antecedentes en los diferentes Códigos Fiscales de la Federación . . . . .	4
A).- En el de 1938 . . . . .	4
B).- En el de 1966 . . . . .	12
C).- En el de 1983 . . . . .	21
CAPITULO II Fundamentos legales para practicar visitas de audito- ría . . . . .	27
A).- Constitución Política de los Estados Unidos Mexi- canos . . . . .	27
B).- Ley Orgánica de la Administración Pública Fede- ral . . . . .	32
C).- Código Fiscal de la Federación . . . . .	34
D).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público . . . . .	36
E).- Acuerdos de Delegación de Facultades Números - 101-285, 101-161, 101-389, 101-620 . . . . .	37
F).- Ley de Coordinación Fiscal . . . . .	40
CAPITULO III El procedimiento de las visitas de auditoria . . . . .	45
A).- Concepto y definición de auditoria . . . . .	45
B).- Orden de visita . . . . .	52
C).- Elementos que contiene una orden de visita . . . . .	54
D).- Notificación de la orden y sus efectos . . . . .	56
E).- Procedimiento de identificación de las partes . . . . .	59
F).- Levantamiento de actas parciales y sus requisi- tos . . . . .	64

G).- Los informes de terceros y sus formalidades . . . . .	66
a).- Sitio en que deberá ser notificada la solitud . . . . .	68
b).- Término en que deberá presentarse el informe y lugar . . . . .	69
c).- Persona que debe exhibir la documentación . . . . .	73
H).- Las actas finales, su procedimiento y su finalidad . . . . .	75
I).- La inconformidad, como medio de desvirtuar los hechos u omisiones observados . . . . .	86
CAPITULO IV Consecuencias jurídicas de los datos asentados en las actas de auditoría . . . . .	90
A).- Menoscabo en los ingresos del Estado . . . . .	90
B).- Determinación de un crédito . . . . .	94
C).- Imposición de sanciones . . . . .	97
D).- Querrela por parte de la autoridad fiscalizadora por la posible comisión de delitos . . . . .	108
CONCLUSIONES . . . . .	113
BIBLIOGRAFIA . . . . .	

## OBJETIVO.

El procedimiento administrativo en el levantamiento de Actas de Auditoría.

Realizar un estudio general y descriptivo del procedimiento en las actas de auditoría en nuestro sistema legislativo, conforme al cual debe de sujetarse estrictamente los visitadores, haciendo un análisis crítico del procedimiento en nuestro Código Fiscal de la Federación.

## INTRODUCCION

El Gobierno Federal, al igual que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, han puesto un exhaustivo interés, el de que se le inste al pueblo mexicano a que cumpla con sus obligaciones tributarias, no exigiendo el Gobierno que los contribuyentes paguen más de lo que le corresponde pagar a cada persona, sino que pague únicamente lo que conforme a derecho le corresponde y en el momento en que debe de hacerlo. En momentos tan alguidos, como el que vive el país, en materia económico financiero resulta imprescindible, que el Estado aumente sus recursos económicos a fin de poder atender las necesidades públicas del país.

Considerando que existen dos formas; siendo lo más práctico, aumentar impuestos, subir cuotas a las ya existentes, inventar nuevas fuentes de gravamen, alternativa que a la larga resulta contraproducente, porque el nuevo gravamen oprime la iniciativa privada, debilita el comercio, dificulta el crecimiento de la industria y a la larga, el gobierno no obtiene el volumen de ingresos que se había programado, teniendo como consecuencia que el país no progrese, por el simple deseo de querer obtener lo más posible de las fuentes de producción.

La otra forma, es el de obtener mayores ingresos dentro de los gravámenes ya decretados; es sentimiento a nivel nacional y conocimiento de todos y todo el mundo, el hecho de que en México nadie paga los impuestos que realmente está obligado a cubrir, debido a los antecedentes que imperan; podemos decir que es por mala organización y distribución de los impuestos, sin embargo es un hecho que en México no solamente no se paga, sino que las personas que evaden los impuestos se vanaglorian de ingen rselas para hacerlo. El problema que considero muy personal, es que se carece de una educación, debiendo por ello, al Estado de llevar al Contribuyente hasta su convencimiento de que no es ningún mérito ni

tampoco alarde de inteligencia el poder evadir los impuestos, el poder defraudar al fisco, así como que no demuestra inteligencia una conducta que estafe al público o se obtenga el beneficio indebido, siendo por es to de suma importancia que el contribuyente comprenda que defraudar al fisco es defraudar a México y defraudar a México, es defraudarse a uno mismo.

Por otra parte, es vergonzoso que el Estado, a fin de solventar los gastos públicos, se tenga que ver en la necesidad de ir tocando de puerta en puerta, solicitando a los contribuyentes toda su documental, para revisarla y comprobar si efectivamente esta cumpliendo con todas sus obligaciones tributarias y que a la mayoría de los contribuyentes que son objeto de una visita de auditoría el Estado tenga que concluir diciéndoles: "tú me debes tanto, porque te equivocaste en esto y en esto; además no tienes al corriente (al día), la documentación que tienes que llevar y en la forma que tienes que llevarla", en otros casos, aunados a los anteriores, le dice: "porqué, me has estado engañando y lo vienes haciendo en virtud de que dices tú contribuyente, que estás cumpliendo en todo y con todas las normas y reglas que se han establecido, sin embargo, de la revisión que te he realizado, resultó un hecho contrario a lo que habías manifestado; a pesar de ello, reconozco yo como autoridad que efectivamente llevas todo, pero no en los términos establecidos en las leyes respectivas, ya que no estás cubriendo el total de impuestos a que estás obligado a pagar, por ello y como autoridad procederé a emitir la liquidación de impuestos que te corresponde; pero además me pagarás recargos por el tiempo que dejaste de cubrir el impuesto que resultó a tu cargo; pero además pagarás una sanción por la infracción que cometiste, debiendo para ello el cumplir con los mandamientos formales que exigen las leyes respectivas, vía orgánica y competencial.

Por ello es que la Autoridad, o sea la Secretaría de Hacienda y Crédito



Público, por mandamiento Constitucional debe fundar y motivar sus resoluciones en forma estricta, para así con mayor objetividad lograr concluir con la objetividad de la recaudación, (perfecta), año con año y llegar con ello a un gasto público que cumpla con el equilibrio que vive el país en su acelerado crecimiento.

Los actos jurídicos tributarios deben de por sí llevar una eficiencia y existencia irrevocable que su coactividad prolongue la existencia del derecho, como lo es, en un Estado de derecho, que implica la supremacía de la Ley en una medida tal, que únicamente la ley justifica todo el hacer de los Órganos del Estado, o sea, que todo se rija con base al principio de legalidad que nuestra Constitución Política contempla en todo su contexto. Además que las autoridades fiscales no pueden actuar a su arbitrio, ya que está señalado cómo deben actuar en forma estricta en el hacer y no hacer en el orden jurídico, tan es así que no pueden ejercer mayores funciones y atribuciones que las que tienen marcadas en los ordenamientos legales correspondientes, y las que realicen sean lo suficientemente consistentes para manifestar que su actuar concluyó en hechos ciertos y veraces, al determinar, que un contribuyente realizó actos contrarios a las disposiciones fiscales y el pretenderlo hacer en forma contraria; lesionarían directamente la esfera jurídica tutelada por nuestra máxima Carta Magna en contra de los contribuyentes.

## C A P I T U L O I

### ANTECEDENTES EN LOS DIFERENTES CODIGOS FISCALES DE LA FEDERACION

A).- EN EL DE 1938.

Anteriormente, no existía un sistema definido ni principios, ni mucho menos procedimientos que constituyeron medios de defensa adecuados en contra de las irregularidades administrativas, contando únicamente con el JUICIO DE OPOSICION, RECURSOS ADMINISTRATIVOS que se tramitaban ante la Secretaría de Hacienda y el JUICIO DE AMPARO, aclarando que al no existir un control eficiente de las controversias que se suscitaban, tenía como consecuencia que todo ello se presentara en forma por demás confusa y complicada para los contribuyentes.

El Presidente de la República, en uso de las facultades extraordinarias que le habían sido concedidas por el Congreso de la Unión, mediante el decreto de 30 de diciembre de 1935, para la organización de los servicios públicos hacendarios emitió la LEY DE JUSTICIA FISCAL el 27 de agosto de 1936, mediante el cual el proceso contencioso administrativo fue tomando forma, organización y claridad en el orden Federal mexicano.

Como consecuencia de la creación de la Ley de Justicia Fiscal sufrió modificación el artículo 104 de la Constitución Política Federal, creándose el Tribunal Fiscal de la Federación y quién gozaría de plena autonomía para dictar sus fallos; actualmente la existencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo se encuentra reglamentada por la fracción I del citado artículo 104 de nuestra Constitución Política y que tiene como atribución el de resolver las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal, el Distrito-

Federal y los particulares teniendo éste las normas para su organización, funcionamiento, procedimiento y recursos que procedan en contra de dichas resoluciones.

En la Ley de Justicia Fiscal en el Capítulo Segundo, de la competencia, en su artículo 14 señalaba que "Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

I.- Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que sin ulterior recurso administrativo determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o en las bases para su liquidación;

II.- Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan responsabilidades administrativas en materia fiscal;

III.- Contra los acuerdos que impongan sanciones por infracción a las leyes fiscales...".

De lo anterior se desprende que si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación tenía facultades para resolver sobre la determinación y existencia de créditos lo fijen en cantidad líquida o en las bases para su liquidación; pero también es cierto que de acuerdo con la Ley que nos ocupa no señalaba el procedimiento que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debía de seguir para liquidar y determinar la existencia de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Lo anterior, únicamente concluye en conllevarnos a pensar que eran los primeros pasos que daba el Ejecutivo Federal para autonomizar a los Tribunales Fiscales y, éstos, que como órganos autónomos resuelven sobre las irregularidades que existían en ese entonces dado que

los particulares al momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los visitaba o les determinaba un crédito o les observaba alguna irregularidad, los contribuyentes no sabían ante que, quién o quiénes debían de recurrir para interponer un escrito con el que trataran de demostrar que no debían crédito alguno al fisco o que se violó el procedimiento en la visita practicada o en la determinación, en virtud de que la misma autoridad resolvía sobre sus recursos o en su caso recurrir al amparo, con la salvedad de que estos argumentos que se hacían valer resultaban costosos además el tiempo que se tardaba la autoridad en resolver los recursos planteados.

Dada la urgencia e interés que tenía y sigue teniendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el de conocer en una forma mas directa, concreta y clara a los contribuyentes en razón de los problemas que presentaba en ese entonces el gasto público y en virtud de que el estado apenas empezaba a levantarse y sin el apoyo del pueblo mexicano le era sumamente imposible sufragar los gastos tan elevados que tenía, por lo que conminó a los contribuyentes para que actuaran en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en virtud de que éstos no respondieron en la forma que el estado lo esperaba, la Secretaría de Hacienda por conducto del Presidente de la República emitió lo siguiente:

Con fecha 30 de diciembre de 1938 se emitió el Primer Código Fiscal de la Federación, mediante el cual, se pretendió que los contribuyentes se sujetasen a dicho código, siendo éste amplio y preciso, y en caso de que no cumplan con las normas y disposiciones, la Secretaría de Hacienda podrá en su caso sancionar a los contribuyentes, que no obstante haber caído en los supuestos respectivos, no cumplan con sus obligaciones, señalando en el artículo 20 del Código en cuestión que "sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o mo-

ral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de manera directa al pago de una prestación determinada al fisco Federal"; en relación con el artículo 2 que a la letra dice: "Son impuestos las prestaciones, en dinero o en especie, que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal." ; así mismo con lo que implica el artículo 31: "El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones Jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, den origen a una obligación tributaria para con el fisco Federal", dichas funciones las llevará a cabo con fundamento en el artículo 10, que a la letra dice: "La facultad reglamentaria de las leyes fiscales Federales se ejercerá por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La misma Secretaría interpretará las leyes fiscales Federales, conforme a las siguientes reglas:

I.- Si la interpretación es general, abstracta e impersonal, sólo será obligatoria para los órganos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

II.- A instancia de particulares sólo fijará la interpretación de las leyes, ya sea en forma abstracta o individual, si se le plantean situaciones reales o concretas".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sus dependencias directas y organismos fiscales autónomos determinarán y ejecutarán los créditos que determinen además de las funciones que señalen las leyes especiales en las diversas materias tributarias, esto surgió en virtud de que el estado con la necesidad de recabar más impuestos, instó a los contribuyentes a que se crearan un hábito de cumplir con sus obligaciones fiscales.

El contribuyente por lo regular nos atrevemos a decir que toma como -

un reto el tratar de cubrir el pago del impuesto que le corresponde cubrir.

Al efecto la autoridad en ejercicio de sus facultades que le otorgó el Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, procedió a determinar y liquidar en cantidad líquida los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, omisos o irregulares, teniendo además facultad para perseguir y hacer efectivos dichos créditos.

Se señalaba en el artículo 79 del Código que nos ocupa que "corresponderá a los organismos fiscales autónomos la determinación de las tasas para la liquidación de los siguientes impuestos:

- I.- Los personales que gravan la renta, cuando antes de la liquidación sea legalmente necesario calificar las declaraciones de los contribuyentes, -- para fijarles su capacidad tributaria.
- II Los que se liquiden sobre las bases acordadas -- en un concordato fiscal.
- III Los que gravan la producción de determinados artículos, cuando para liquidar el impuesto se requiera legalmente determinar un mínimo de elaboración de cada contribuyente.
- IV Los demás que señalan las leyes especiales.

La autoridad podía perseguir un crédito determinado por ella misma; pero aún no podía cerciorarse si efectivamente los ingresos que declaraba el contribuyente eran correctos, ya que en cierta forma, se tenía el riesgo de que se llevara un doble juego de libros, documentación que no era la correcta, facturas alteradas, documentación prefabricada, ---

etc., y que en estos casos únicamente si no cumplían con la documentación procedía a imponer multas, que hasta cierto punto considero que les resultaba mas barato pagar una multa que el impuesto que realmente les correspondía y además con mayor facilidad para impugnar las multas, ya fuera vía reconsideración, o directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por falta de fundamentación y motivación; incompetencia de autoridad para imponer las multas; que la multa no está de acuerdo con lo que señala el Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la considera menor a la que le fue impuesta; por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prácticamente estaba imposibilitada para sufragar los gastos que requería el estado para hacer frente a invertir en el campo, industria, caminos, puentes, alumbrado, drenajes, etc.

Antes de la Ley de Justicia Fiscal y del Código Fiscal de 1938 ya mencionados con antelación, las Contadurías Públicas podían revisar de claraciones y que con esto, la Secretaría de Hacienda le daba mayor agilidad a la revisión de las declaraciones, según lo comentan los Contadores Públicos, Enrique Domínguez y Enrique Calvo Nicolau el artículo 83 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 22 de abril de 1928 "Las juntas contribuyentes, cuando sus cuentas y balances hayan sido certificados, por contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensable".

"Las mismas juntas llevarán un registro de los contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda, para certificar los documentos a que se refiere el párrafo anterior; de lo anterior se desprende que desde

el año de 1925 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los causantes mediante lo que la Ley llamaba "Certificación de inventarios o balances". Esto obligó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a establecer ciertos requisitos a los contadores a fin de que los registrara como profesionales facultados para este tipo de "certificaciones".

Los contribuyentes que las usaran se beneficiarían al obtener una calificación mas rápida por parte de las autoridades fiscales. Para estas calificaciones existía la Junta Central calificadora, que estaba compuesta por varios grupos y que contaba con un plazo máximo de un año para emitir sus dictámenes; cada grupo estaba integrado por dos representantes fiscales y uno por parte de los causantes (contribuyentes). Se instalaron otras juntas calificadoras fuera del Distrito Federal para atender las declaraciones de los causantes (contribuyentes) que residieran en las diferentes localidades." (1)

Por lo que podemos decir que eran de suma importancia que las declaraciones las revisara un Contador Público, ya que de esta manera notwithstanding tener mayor agilidad ya se contaba con una formalidad esencial por el hecho de que un contador pudiera revisar dicha declaración, tenía éste que estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en este aspecto, no ha cambiado mucho, únicamente se han afinado requisitos y procedimientos.

El Código Fiscal Tributario que nos ocupa, si bien es cierto que viene a traer un panorama simple de las actividades de la Secretaría de Hacienda; pero también es cierto que de acuerdo a los problemas que se presentan y a la evolución de la sociedad, siendo ésta en lo social, político y cultural, la Secretaría de Hacienda, tiende a evolucionar también dando un paso agigantado, en el sentido de que se

(1) Domínguez, Enrique y Salvo Nicolau, Enrique, Estudio del Impuesto sobre la renta para 1974, Tomo I, Edit. Social Editores, S.A., México 1974, pag. 11.



crea la auditoría fiscal a nivel federal a partir del 21 de abril de 1959 por decreto se creó la visita fiscal federal, ya que sin esta facultad la Secretaría de Hacienda se encontraba imposibilitada para verificar directamente en el domicilio de las personas físicas o morales que lo que declaraban estas era correcto, basándose únicamente en los datos que los contribuyentes le aportaban, sin embargo con la expedición del decreto anteriormente citado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede con ello comprobar directamente lo declarado con lo asentado en los libros y demás documentación que llevan las citadas personas y no estándose únicamente a lo que el contribuyente aportaba en sus declaraciones, hecho que se comprobaba, revisando la documentación a través de la visita domiciliaria.

B).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1966.

El Código del cual nos ocuparemos de su estudio en cuanto a la forma en que se deberfan de llevarse a cabo el desarrollo de las visitas domiciliarias; dicho Código es de fecha 29 de diciembre de 1966 y que entró en vigor a partir del 1o. de abril de 1967.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 se constituyó como un instrumento de gran utilidad, ya que ayudo a evitar que se suscitaran contradicciones, entre las leyes fiscales, además de que permitió que se recopilaran y observaran la responsabilidad de los contribuyentes, obteniéndose así grandes experiencias y que gracias a ello se pudo resolver que se consideraba ya inaplicable dicho Código Fiscal, ya que en ese entonces surgió la necesidad de proponer uno nuevo en el que se contemplaran con mayor exactitud y precisión las obligaciones de los contribuyentes y las facultades de las autoridades fiscales ya que como se veía en el inciso anterior las facultades de fiscalizar entre otras no estaban muy precisas y en el presente código, considero que sí quedaron claras y concisas, ya que del estudio que hemos intentado hacer en lo que respecta a las actas de visitas domiciliarias y que esta integrado por cuatro títulos interesandonos de las cuatro en particular el tercero, Capítulo I, referente a las atribuciones de las autoridades, en éste observamos que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya tiene atribuciones específicas sobre el tratamiento a contribuyentes que sean objeto de visitas domiciliarias, debiendo para ello reunir ciertos requisitos, tales como:

Que debe de ser a través de mandamiento escrito por autoridad fiscal competente; la persona a que va dirigida y el domicilio de este; el nombre de las personas que desahogarán la diligencia; obligación que deba de revisarse y período que abarque la visita.

Al inicio de la visita se debe de entregar la orden al visitado o a quien se encuentre, identificándose los visitantes en ese momento. - El visitado será requerido para que designe a los testigos. .

El visitado pondrá a disposición de los visitantes toda su documentación contable, misma que será revisada en el domicilio del auditado, - junto con el personal que fué designado como testigo, pudiendo recoger la documentación cuando existan irregularidades con respecto a la documentación que se localice en el domicilio del contribuyente visitado y que la misma no esté cumpliendo con los requisitos que para el efecto debe de cumplir de acuerdo con las leyes fiscales ó bien cuando se violen los procedimientos efectuados por los auditores para asegurar la documentación, debiendo para ello y en los casos que se presenten, levantar acta en que se asiente la extracción de la Documentación del domicilio del visitado.

Se asentaron en el acta los hechos u omisiones observadas al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunstanciada, aclarando que lo asentado por los visitantes son meras opiniones de lo cual no producen efecto de resolución fiscal.

Se firmará el acta por todos aquéllos que hayan intervenido en el desarrollo de dicha visita, si alguno se negare a firmar se asentará en el acta, no invalidando la validez ese hecho, integrando una copia - del acta a la persona con quién se entendió la visita.

Se levantarán actas parciales o complementaria con las mismas formalidades que se han señalado con anterioridad, serán levantadas durante el desarrollo de la visita domiciliaria, nunca después de haber sido levantada y cerrada el acta final, en virtud de que si esto sucediera existiría siempre inseguridad jurídica para los contribuyentes, ya - que nunca existiría el fin en las visitas domiciliarias.

El visitado puede presentar un escrito dentro de los veinte días si -

guintes a aquél en que se entregue el acta final de auditoria practica cada el cual se denomina "INCONFORMIDAD", deberá de señalar las razones de su inconformidad y acompañara las pruebas que considere procedentes o en su caso deberá de rendirlas dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

Existiendo únicamente la restricción para hacer efectiva sus facultades dentro del término de cinco años tal y como lo señala el artículo 88 del Código Fiscal Federal "La Secretaría de Hacienda y Crédito Pública está facultada para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones legales, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el término de cinco años, no sujetos a interrupción ni suspensión; dicho término empezará a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren presentado los avisos, manifestaciones o declaraciones, inclusive las complementarias o en su caso a partir del día siguiente a aquel en que se genere el hecho generador, si no se tiene obligación de presentar declaración, o también podrá ser a partir del día en que se cometió la infracción.

Desprendiendo de ello que la Secretaría de Hacienda tiene facultades para revisar la situación fiscal de los contribuyentes, pudiendo hacerlo mediante la revisión de declaraciones que se llevara en las oficinas de la autoridad, pudiendo además en caso de que exista duda de lo que declaró el contribuyente de solicitarle documentación para corroborar si efectivamente lo que declaró es lo correcto ó tuvo errores y que de los mismos resultan diferencias de impuesto a favor de la Secretaría y a cargo del contribuyente.

Otra forma de comprobar, si no es que viene siendo una de las formas de mayor importancia, que tiene la Secretaría de Hacienda para compro

bar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales, bine siendo a través de la visita domiciliaria debiendo para ello las - autoridades cumplir en forma estricta los requisitos ya citados con - anterioridad y en caso de que no cumpla la autoridad con ello la visita se encontrará viciada en el procedimiento, violación que el H. Tri- bunal Fiscal de la Federación exige que se deben de cumplir en forma- estricta con los requisitos que para el caso se deben de cumplir, además de que así lo exige el artículo 11 del Código que nos ocupa, el - cuál señala que "Las normas de derecho tributario que establezcan car- gas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas se- rán de aplicación estricta; debiendo también tener cuidado la autori- dad cuando cumple con sus facultades de revisión, el de que las efec- tice dentro de los cinco años que le faculta el precepto del artículo- 28 del Código en cuestión, no pudiendo revisar o pretender hacer efec- tivos los créditos anteriores a cinco años los cuales se extinguirán- por caducidad, así mismo también se hará exigible el pago como tam - bién el que el fisco devuelva cantidad pagada de más de conformidad - con lo señalado por los artículos 32 y 33 del Código Fiscal en virtud de que los mismos ya prescribieron tanto para el contribuyente de so- licitar la devolución de lo indueido, así como del fisco el de exigir un crédito después de dicho término.

El artículo 28 del Código en cuestión, señala que facultades son las- que tiene la autoridad para determinar la existencia de créditos fis- cales, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de las infracciones a dichas disposiciones.

Podrá practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos- pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros y revisar - sus libros, documentos, correspondencia, previo inventario que se for

mula de ésta se dejará al visitado en calidad de depositario.

Proceder a la verificación física, clasificación o comprobación de toda clase de bienes.

Solicitar de los sujetos pasivos responsables solidarios o terceros, datos o informes relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se podrá llevar a cabo todo lo anterior siempre que se cumpla con lo que se ordena cumplir en el artículo 16 Constitucional, tanto con el visitado, responsables solidarios o de terceros y además de los requisitos que anteriormente se han enunciado; cabe aclararse que de éstos se hará un estudio más profundo en temas subsecuentes.

Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de fedatarios los informes y datos que posean.

Verificar en tránsito o en los lugares de almacenamiento los vehículos o mercancías que deban de ser amparadas con documentación prevista en las leyes fiscales.

Emplear cualquier medida de apremio para hacer cumplir sus determinaciones, multa de \$50.00 hasta \$5,000.00, el auxilio de la fuerza pública o la consignación por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Allegarse de pruebas suficientes para denunciar ante el Ministerio Público Federal la posible comisión de delitos fiscales o para formular la querrela respectiva.

Los ingresos totales o gravables de los contribuyentes se presumirá; que la información contenida en libros, registros, sistemas de contabilidad a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio o de accionistas, corresponde a operaciones del visitado.

Que la información escrita o documentos de terceros relacionados con-

el contribuyente, corresponde a operaciones realizadas por él, si en ella se encuentra su nombre, denominación o razón social.

Que se señale cualquier establecimiento del visitado para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, aún cuando se señale el nombre, denominación o razón social de un tercero real o ficticio.

Que se compruebe que el visitado recibe o entrega bienes o servicios ya sea que se señale el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio; así mismo cuando se hagan cobros o pagos por el auditado o por su cuenta, por personas interpósita o ficticia.

Por otra parte, tratándose de depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad son ingresos gravables.

También son los depósitos hechos en cuenta de cheques personal, de los gerentes administradores o terceros, cuando se hagan pagos de deudas de las empresas con cheques de dicha cuenta o se depositen en las mismas cantidades de la empresa y que a su vez no sean registradas en contabilidad; concluyendo que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos gravables del último ejercicio que se revisa.

Si se coloca en alguna de las causales de estimativa y no puedan comprobar su ingreso por el período objeto de revisión, se presumirá que el ingreso es igual al resultado de: con la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieron reconstruirse las operaciones normales cuando menos a treinta días, el ingreso diario promedio se multiplicará por el número de días que corresponda al período revisado no pudiendo reconstruir las operaciones a treinta días con la contabilidad y documentación, la Secretaría tomará como base los ingresos de tres días y el promedio diario-

se multiplicará por los días que comprenda la visita.

El procedimiento de visita domiciliaria es claro, en virtud de que prevee casi todo tipo de irregularidades que los contribuyentes no pudieran cumplir, de esta forma los visitadores únicamente lo que tienen que hacer es encuadrar la conducta de los visitados, siguiendo los lineamientos que les marca el Código Fiscal, no obstante, en la parte relativa al procedimiento, al referirse al ejercicio de las facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, era casi completo sin embargo, se consideró prudente aumentar un artículo a dicho procedimiento para quedar más completo, siendo éste el 84 A, <sup>(2)</sup> el cual, se refería específicamente al procedimiento para fijar en cantidad líquida, créditos fiscales, así mismo, a Impuestos Federales, que se pagan mediante declaración periódica; con excepción de lo señalado en el Artículo NOVENO Transitorio, del multicitado Artículo 84 A, el cual señala que no sería aplicable a los actos de comprobación iniciados antes del 1<sup>o</sup> de enero de 1979.

Se liquidará en primer lugar, las obligaciones correspondientes al último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera presentado ó debió presentarse antes de iniciar las facultades de comprobación y por el tiempo transcurrido entre el inicio de ésta y la fecha de conclusión de la visita domiciliaria.

Facultades además la autoridad para que en caso de encontra

---

(2) Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1978.



ran irregularidades en el ejercicio revisado se ampliaría dicha revisión a ejercicios anteriores o sea por cinco años, ello obedece a lo dispuesto por el artículo 28 que anteriormente ya se ha mencionado, aún cuando no se hubiera podido revisar por lo dispuesto en el artículo 24 A que se comenta, las irregularidades podían ser, por no pagar la participación de utilidades a los trabajadores conforme al ingreso gravable declarado; omisión de operaciones, ingresos o compras, alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en el período en revisión; gastos o compras no realizado y que por lo tanto es indebido el que se registren; no haber retenido o el que debió de haberse retenido cuando éste sea mayor al 3%; que la contabilidad esté alterada y que de la misma no se pueda determinar las operaciones - que realmente realizó el contribuyente; así mismo se hará en el que el contribuyente se niegue a recibir la orden para que ésta se ini - cie, que no permita el acceso a bodegas, oficinas, cajas de valores - o que no proporcione los documentos e informes que se le soliciten y en casos de que la autoridad al describir nuevos hechos se podrá vol - ver a liquidar; el hecho de que se corrijan los ejercicios anterio - res no impide a la autoridad que se revisen los referidos ejercicios. Las modificaciones reglamentarias que se llegasen a presentar antes - del período de los doce meses que se esté revisando o se vaya a revi - sar, la autoridad podrá revisarla y liquidarla en cualquier tiempo: No se aplicará todo lo anterior cuando se trate de ejercicios en que se incurrió en pérdidas, para Impuesto sobre la Renta y que dichas - pérdidas se estén amortizando parcial o totalmente en el ejercicio - que se liquida:

Cuando se trate de retenedores podrán ser liquidables en cualquier - tiempo no obstante de que en el último ejercicio no se determinen di - ferencias a cargo de dichos retenedores:

Por otra parte, cuando se hubiese revisado el último ejercicio y en éste no se determine diferencia alguna, pero sí se observó que se incurrió en las irregularidades señaladas con anterioridad.

El Código que nos ocupa es en sí y sin temor a equivocación uno de los más completos y entendibles ya que tanto faculta a las autoridades fiscales a cerciorarse de los Contribuyentes que caen en los su puestos de contribuir con los gastos públicos que efectúa el Gobier no Federal para solventar todos los gastos que requiere la República Mexicana, teniendo para ello prioridades, teniendo para ello que las autoridades fiscales deberán de ejercerlas dentro del término de cinco años, así mismo como para que las autoridades fiscales devuelvan a los contribuyentes que una vez calculado el impuesto lo hayan cubierto de más a las autoridades tributarias.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para llevar a cabo la verificación y comprobación de las obligaciones de los Contribuyentes debe para ello de cumplir en forma estricta con las disposiciones señaladas con anterioridad, y con lo que ordena nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; Código Fiscal-Tributario; Acuerdo y Convenios de Colaboración Administrativa, en virtud de que con alguno de los anteriores que se viole tendrán gra ves consecuencias para el fisco Federal, siendo algunas de éstas lo económico, a nivel de juicios que se creen antecedentes, jurisprudencias, etc.

C).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983.

El presente, fué publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, para entrar en vigor a partir del 1o. de enero de 1983, con excepción del Título VI, y que se refiere al procedimiento contencioso administrativo, el cual entraría en vigor a partir del 1o. de abril de 1983.

Se efectuaron varias modificaciones a éste Código, principalmente en lo concerniente a visita de auditoria, así mismo se reubicaron Títulos, Capítulos y Artículos, corroborando lo que se comenta, al observar que tal y como se señaló en el Tema anterior que el procedimiento se encontraba en el Título Tercero, Capítulo I y en el Código de 1983 se encuentra en el Título Tercero, Capítulo Unico; teniendo con ello la primera variante, considerando que el hecho o motivo que se haya tenido para cambiar Títulos, Capítulos al igual que los artículos, resulta innecesario dicho cambio, ya que si se quería modificar algunos artículos, lo único que se debió de hacer era agregar o modificar únicamente los artículos que se cambiarían, además de esto, se considera que el Código que tenemos en vigor le faltan aclaraciones con respecto al procedimiento que se debe de llevar para efectuar el levantamiento de las actas de visitas domiciliarias, y que en anterior Código, sí se tenían en una forma más clara y precisa ( tema anterior), así tenemos que el Código Fiscal Tributario en cuestión, señala que:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, exigirá a las personas que están obligadas a la presentación de declaraciones, avisos o documentos y que no los presenten en los plazos señalados en las leyes respectivas y en las disposi-

ciones fiscales, pudiendo a la vez o posteriormente hacer efectiva una cantidad igual a la última de la declaración que se hubiere presentado a una de las seis últimas presentadas en el caso de que el Contribuyente presente su declaración antes de que le sea determinada la cantidad queda exento de hacer el pago provisionalmente y en caso de que se haga posterior a la provisional determinada, se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la que se presente.

Quando durante tres ejercicios el contribuyente no presente declaraciones, procederá la autoridad a embargar la negociación, presentadas las declaraciones sesa el embargo y si no atiende tres requerimientos, la autoridad al no iniciar sus facultades en el mismo término sesará también el embargo; se impondrá una multa por cada requerimiento.

Lo anterior nos indica que la vigilancia de los contribuyentes no es en sí únicamente de la autoridad fiscalizadora, sino que las Oficinas Federales de Hacienda, Departamentos de Registro y Control de Obligaciones y el Centro de Procesamiento Regional Metropolitano, forman en sí un engrane por el que tiene éstos que vigilar el exacto cumplimiento de las obligaciones de los Contribuyentes, hecho que si falla uno de ellos se verá repercutido en los intereses del Fisco Federal y a su vez en un enriquecimiento injusto e ilegítimo ya que éstos no contribuyen con los gastos del Gobierno Federal; pero si gozan haciendo uso de los servicios que el gobierno pone para el uso y disfrute de toda la sociedad.

Así mismo, la autoridad al darse cuenta de las irregularidades señaladas con anterioridad, programará en su caso, auditorias directas a ese tipo de contribuyentes, debiendo para ello cumplir con las formalidades exigidas por las Leyes respectivas, como se verá a continuación.

La visita de auditoría, se llevará a cabo en el lugar señalado en la

orden de visita.

Los visitadores entregarán la orden al representante y en caso de no encontrarse le dejarán citatorio para que los espere al día siguiente, si en caso de que no se encuentre al día siguiente, se llevará a cabo con el que se encuentre, así mismo los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad cuando haya posibilidad de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras e impedir el inicio y desarrollo de la auditoria, cuando se descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a los auditores fiscales o autorizados por ellos procederán a asegurar dichos bienes.

Los visitadores al momento de que inicien la visita procederán a identificarse con quien se entregue la orden de visita, requerirán al auditado para que designe a dos testigos de asistencia apercibido que en caso de negativa los designarán ellos haciéndose constar esta circunstancia en el acta. Así mismo la autoridad fiscal puede pedir a otra autoridad fiscal competente que continúe la visita o que practiquen otras relacionadas con la que estén practicando.

Lo anterior hace sentir que la visita de auditoría se le quita el efecto sorpresa, ya que al dejarse citatorio, el contribuyente puede actuar dolosamente, entendiéndose por dolo "mala fe, maquinación o artificio de que se sirve un contratante para engañar a otro"<sup>(3)</sup> los visitadores al momento de presentarse a llevar a cabo la verificación de la situación fiscal del auditado, se pueden encontrar con que les presenten la documentación que el contribuyente le convenga y no así toda la que tenía originalmente, esto es, los visitados cuentan con veinticuatro horas y hasta de setenta y dos horas para

que los auditores se presenten a levantar el acta de inicio en la que se entregara la orden al representante o a quien se encuentre y procediendo a llevarse a cabo la identificación de ambas partes y designación de testigos que siempre de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal Tributario debe de llenarse los requisitos anteriores, así mismo que la designación deberá ser a requerimiento de los visitadores.

Así mismo y en secuencia de lo anterior, se dice que, en toda visita llevada a cabo en el domicilio fiscal se deberá levantar acta que en forma circunstanciada hará constar los hechos u omisiones que se concieren; también se señala que si una visita se lleva a cabo en varios lugares a la vez se levantará acta parcial en cada domicilio, misma que se agregará a la final que se levantará en cualquiera de los domicilios, debiendo para ello cumplir con los requisitos que se requieren en el Código Fiscal, para el levantamiento de un acta de visita, además de que una vez iniciada la visita y los auditores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia, papeles, que no estén registrados en contabilidad podrán, sellar, marcar en los archiveros, oficinas o lugares donde se encuentren éstos, si un documento es necesario para el desarrollo de las funciones de los visitadores podrá el auditado sacar el documento en presencia de los auditores quienes podrán sacar copia de ellos y en su caso volver a sellar el lugar, caja o archivero, se deberá de levantar acta parcial o complementaria de los hechos, omisiones o circunstancias de casos concretos surgidos en el desarrollo de la visita domiciliaria; debiendo para ello de cumplir con los requisitos esenciales que para ello se debe de cumplir. En los casos de que no sea posible concluir la visita de auditoría en el domicilio de la visitada se podrá continuar a concluir en las oficinas de la autoridad, haciendo del conocimiento de ello a la contri-

buyente, cuando se cierre el acta final de la visita deberán de estar presentes los que estuvieron al inicio de la visita y en caso de que el representante no estuviese se le citará para un día y hora específica, en caso de que éste no se presente, se cerrará con el que se encuentre y así mismo en el caso de que los testigos que estuvieron al inicio no se presentan se requerirá al representante o a quien esté en su lugar para que designe a otros y si se negaren a firmar se asentará ello en el acta.

La autoridad fiscal, a través de sus facultades de comprobación podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal y el valor de los actos y actividades por los que se tiene obligación de pagar impuestos, efectuará la determinación presuntiva cuando los registros de contabilidad no puedan ser exhibidos, ni libros ni documentos con los que se compruebe más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, también se hará cuando al iniciar las facultades el Contribuyente obstaculice o se oponga a ello, que no haya presentado la declaración y que haya transcurrido un mes de la obligación de presentarla, que se hayan registrado con omisión o alteración en el registro de existencias y que dichas existencias se registren a precios distintos y que se exceda además del importe del 3% del costo de inventarios.

La autoridad fiscalizadora, para proceder a la determinación presuntiva se deberá bazar para ello en la contabilidad que localice en el local u oficina del Contribuyente, en los datos de cualquier declaración modificando ésta con los datos o documentos que se hayan localizado o con la información proporcionada por terceros, siempre que tengan relación con el visitado. En este acto de verificación, la autoridad pueda determinar el impuesto, cuando no sea posible comprobar los ingresos reales acumulables, obtenidos por la empresa visitada, basándose para ello, en la documentación que ponga a disposición de los vi

sitadores y en su caso de aquella que fuere aportada por terceros. En los casos de que se obstaculice u opongan o no comprueben o no se tenga la documentación del 3% de lo declarado o de los costos, ello en la práctica diaria considero de que ya no se dá, en virtud de que los contribuyentes son ya más concientes y que además cuentan con asesores fiscales y contables muy capacitados en esta materia, además suponiendo de que se diera, la autoridad fiscalizadora ya no sería única, sino que debe dar parte a la Procuraduría Fiscal de la Federación o Subprocuradurías Fiscales Regionales, denunciando la posible defraudación fiscal que a la simple vista han detectado, haciendo la aclaración que ello es tema independiente al que nos ocupa.

Las visitas llevadas a cabo por lo regular, se puede arguir que todas las empresas llevan un buen sistema de contabilidad y las fallas que se llegan a encontrar son las que por lo regular el contador por un error involuntario suma mal algunas cantidades o no tomó en cuenta algunas facturas en cuanto a la cantidad o bien que toma una cantidad por otra y además que se incluyen en otras partidas; pero en si me atrevo a decir que un 70% de los Contribuyentes llevan bien su contabilidad, esto debido a la publicación y difusión de las leyes y además dar asistencia a contribuyentes en diferentes lugares cercanos a los mismos.



## C A P I T U L O   I I

### FUNDAMENTOS LEGALES PARA PRACTICAR VISITAS DE AUDITORIAS

#### A).- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

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

Al artículo antes mencionado debemos de compaginarlo con el artículo 31 de la misma Constitución que a la letra dice: Son obligaciones de los mexicanos, fracción IV, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El Código Fiscal de la Federación, contempla en su artículo 10. "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

La Autoridad, para exigir el cumplimiento de obligaciones a los contribuyentes, debe de emitir un oficio de visita - de auditoria ( u oficio de observaciones en el que se haga del conocimiento de los sujetos el impuesto que haya resultado a su cargo por la revisión del dictámen o declaración presentados), con las formalidades que para el efecto se requieren en el levantamiento de un acta de visita, sea - del tipo que fuere, es decir, debe contener todos los requisitos sine qua non para su validez, como lo son entre - otros, fecha de inicio de la visita, del cierre, domicilio en que se lleve a cabo, periodo revisado, obligaciones revisadas, requerimiento para designar testigos, el ingreso-gravado, el impuesto pagado, de donde derivan los ingresos señalando número de póliza, el concepto y el ingreso no de clarado, documentos que se investigarán, documentos aportados por terceros, datos, que éstos se hayan entregado al - visitado, firmas tanto de visitantes, visitado, de testigos, en caso contrario consignar porqué no aparece la firma de uno de ellos, constar que se entregue una copia de dicha acta, en fin todos y cada uno de los requisitos tanto-formales como materiales, que se exigen para la plena validez de un documento que hace costar el estado de las obligaciones fiscales de un contribuyente.

La ausencia de uno de dichos requisitos, hace que el procedimiento de verificación no se haya ajustado a derecho y por lógica éste esté viciado de ilegalidad y por consecuencia todos los actos que se deriven de él también lo estén, pues es requisito en strictu sensu, que el procedimiento se haya llevado a cabo de acuerdo a lo que establecen las leyes fiscales (en el caso el artículo 32, 44 del Código Fiscal y 16 Constitucional), con todos los requisitos exigidos y no cumplir sólo unos cuantos.

A mayor abundamiento, resulta conveniente hacer mención, de que la autoridad liquidadora para poder determinar créditos fiscales a cargo, derivados de una inspección, revisión, auditoría o verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tiene que llevar a cabo todos y cada uno de los procedimientos de investigación que conforme a las leyes se requieren para sostener legalmente que dicha investigación se ajustó a derecho, además de que todo ello, esté circunstanciado, ya en las actas de visita que para el efecto se levanten, como en la resolución definitiva por la que se determinen créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Ideológicamente el estado se debe contemplar como un estado de derecho, que implica la supremacía de la ley en una medida tal, que sólo la ley justifica todo el quehacer de los órganos del estado, es decir, que todo se rija con base al principio de legalidad, por lo que el Estado siempre queda subordinado al Derecho.

Las autoridades fiscales no pueden actuar a su arbitrio, ya que tienen señalado cómo deben actuar el hacer y no ha-

cer en el orden jurídico; o sea, no ejercer mayores atribuciones que las que tienen marcadas en las disposiciones respectivas, y las que realicen sean lo suficientemente consistentes y legales para certificar que su actuar concluyó en hechos ciertos y verídicos, agotando todos los recursos legales y de índole similar, para consignar que un contribuyente realizó conductas contrarias a las disposiciones fiscales, por que de lo contrario, lesionaría gravemente la esfera jurídica de los contribuyentes, esfera que está protegida por las garantías Constitucionales individuales, y que en su momento, vienen a ser los límites del actuar del Estado.

El principio de legalidad, es eminentemente activo, y su respeto logra que se den las condiciones necesarias de un equilibrio que se tiene, para conducir a la relación jurídico tributaria en sus interacciones, sea de la especie que fueren, es por eso que la autoridad en su actuar debe determinar hechos veraces, consistentes y legales, ya que los contribuyentes tienen un derecho que emana del citado principio, es decir, que todo acto que lleve a cabo la autoridad, debe estar impregnado del principio de Seguridad Jurídica, principio tal que obliga a la autoridad, a cualquier acción que realice, tenga como aval para los contribuyentes, que el ejercicio de sus funciones fué apegado a Derecho.

Por ello, es que, la autoridad debe por mandamiento Constitucional, MOTIVAR debidamente sus resoluciones que se traducen en actos de autoridad, y que pueden lesionar le-

ve o gravemente los intereses jurídicamente tutelados de los contribuyentes si no lo están, y con base en ello, - FUNDAR conforme a derecho ese accionar, aplicando estrictamente las normas que lo faculten para ello, tanto en el aspecto formal como material, de acuerdo a las hipótesis previstas en las leyes fiscales aplicables al caso concreto.

B).- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

De este ordenamiento derivan todas las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ejercer en el ámbito de su competencia frente a la esfera jurídica de los particulares, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de la Ley que nos ocupa, al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará de los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y Mesa. Por otra parte en el artículo 16 de la citada Ley que corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia; pero para la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15 de esta Ley cualquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de la Ley deban de ser ejercidas directamente por dichos Titulares.

El artículo 18 de la Ley en trato, dispone que en el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que expida el Presidente de la República se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, desprendiéndose de éste el fundamento para la emisión del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es de considerar la importancia del artículo 31 de la Ley que nos ocupa, en virtud de que éste señala el despacho de los asuntos que corresponden a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, reseñando en su fracción II misma que establece la facultad de cobrar impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes respectivas. Así mismo la fracción VIII del mismo artículo-

indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Se desprende de lo anterior que en los citados articulados y fracciones antes señaladas, se indica claramente cuales son las facultades que en su caso cada Secretaría tiene y tratándose de la Secretaría se observa que tiene facultades para el cobro de impuestos entre otros y además para llevar a cabo la inspección y reconocimiento en almacenes; esto no es otra cosa que observar que los contribuyentes estén cumpliendo debidamente con sus obligaciones fiscales de acuerdo a las leyes tributarias.

Aunado a lo anterior es de señalarse que tiene su complemento fundamental en el artículo 16 Constitucional mismo que ya fue tratado en su oportunidad, abundando un poco, podemos afirmar que la autoridad podrá hacer dichas inspecciones y reconocimientos previo oficio, el cual deberá de cumplir estrictamente con lo que indica el artículo 16 Constitucional, por lo que en el caso de que no se cumpla con dicha disposición legal el acto llevado a cabo por la autoridad será ilegal.

C).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Actualmente en las prácticas de auditorias las Subadministraciones de Fiscalización de las Administraciones Fiscales Regionales se funda en los artículos 38; 42, Fracciones II, III y VI; 43; 44; 45; 46; 52, penúltimo párrafo; 54; 59; 60; 61 y 62 del Código Tributario en cuestión, y 55, último párrafo del Reglamento del Código que nos ocupa.

En la legislación en comento es utilizado tanto por la Dirección General de Fiscalización; así como de las Subadministraciones de Fiscalización de las Administraciones Fiscales Regionales ya que no pueden ser variados o alterados por ninguna de dichas autoridades fiscalizadoras.

Por otra parte, es de considerar que no es necesario transcribir ó comentar los artículos en que se fundamentan las autoridades fiscalizadoras para llevar a cabo las auditorias, en virtud de que ya quedó reseñado en el capítulo anterior referente al Código Fiscal de la Federación de 1983.

Sólo es de comentarse lo referente al artículo 55, último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el mismo no fué tratado en el capítulo que antecede y a la letra el último párrafo del citado artículo dice:

"... Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código. y el Penúltimo párrafo de este artículo indica que:

"... Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios."



De donde se desprende que la autoridad en ningún caso está obligada a no proceder a la revisión de los dictámenes presentados por Contadores Públicos Registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en caso de encontrar diferencia a cargo proceder a emitir el oficio de observaciones y en su caso si no se desvirtúa esa diferencia determinada en el oficio de observación proceder a su liquidación.

Así mismo que si en una visita domiciliaria se faculta a la autoridad para proceder a revisar dichos dictámenes y en su caso hacer las observaciones que procedan.

D).-REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha 24 de agosto de 1983, entrando en vigor el mismo día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o sea el 26 de agosto de 1983, viene siendo otro de los ordenamientos fundamentales en que una autoridad fiscalizadora se debe de basar para proceder a emitir una orden de visita como lo señala el artículo 133, fracción X. Las Administraciones Fiscales Regionales podrán, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivo, ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones; sus accesorios y de aprovechamientos.

El citado ordenamiento se presenta como un ordenador de las facultades de cada órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el sentido de lo que debe de hacer ó no hacer cada uno de éstos y asimismo hasta donde puede llegar en las funciones y actividades, al igual de que deben de observar en forma estricta el seguimiento en la realización de sus actos, porque, en caso de que vayan más allá de lo que les faculta el Reglamento que nos ocupa, se estará infringiendo la falta de competencia de la autoridad, la falta de fundamentación y como consecuencia la falta de motivación del oficio girado.

E).- ACUERDOS DE DELEGACION DE FACULTADES.

El presente tema que nos ocuparemos trata de los Acuerdos de Delegación de Facultades que en forma indirecta como lo son las circulares - reglamentos y otros sirven para apoyar al buen desarrollo y aplicación de la Ley.

El Acuerdo No. 101-389 de fecha 13 de septiembre de 1977, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 del mismo mes y año, el cual delega en los titulares de las Delegaciones Regionales de Inspección - Fiscal, las facultades que señala el artículo 87 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que en seguida se enlistan,..." entre otras; y que en sí, es a la que nos abocamos en el siguiente trabajo.

I.- Practicar visitas domiciliarias de auditoría, ... y practicar las verificaciones o compulsas necesarias en relación con las que esté - practicando por orden de autoridad competente."; fundamento que debe - asentarse en las órdenes de visita y con el cual los titulares de las Delegaciones Regionales ordenan las visitas domiciliarias, en relación con otras leyes.

Acuerdo 101-285 de fecha 15 de julio de 1981, publicado en el Diario - Oficial de la Federación el 20 de Julio de 1981, este acuerdo viene a - dejar sin efectos el acuerdo No. 101-27 de 18 de enero de 1980, publi - cado en el Diario Oficial de la Federación el 23 del mismo mes y año, - en el acuerdo 101-285 se indica en el ARTICULO DECIMO SEGUNDO, el núme - ro, el nombre, la sede y la circunscripción territorial en donde se - ejercerán las facultades que se delegan en los funcionarios de las Sub - procuradurías Fiscales Regionales, de las Delegaciones Regionales de - la Tesorería de la Federación, de las Administraciones Fiscales Regio - nales, de las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehícu - los, y de las Delegaciones Regionales de Servicios Administrativos, y -

señalando en forma específica a la que nos avocamos o sea de las Administraciones Fiscales Regionales que se menciona en la Fracción VI del citado artículo, Regional Hidalgo México, con sede en Tlalnepantla, México, y circunscripción territorial de los Estados de México e Hidalgo. Acuerdo 101-161 por el que se modifican, adicionan y derogan los artículos séptimo, octavo y cuarto transitorio del diverso relativo a la delegación de facultades a las administraciones fiscales, de 7 de mayo de 1982 y publicado en el Diario Oficial el 14 del mismo mes y año; el presente modificó la cuantía de \$100,000,000.00 a \$500,000,000.00 para las Administraciones, Fiscales Regionales y en lo que en cierta forma nos interesa en el Cuarto transitorio que aumentó en el conocimiento de las leyes que de las 24 que se tenían en el Acuerdo 101-285 tratado anteriormente, agregándose al respecto 25.- Tarifa para el cobro de de rechos por la explotación de bosques pertenecientes al Gobierno Federal y 26.- Tarifa para la explotación de caza dentro del territorio na cional.

Acuerdo 101-620 por el que se delegan facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 3 de julio de 1984, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 del propio mes y año.

En el tema a desarrollar no olvidemos que hablamos del Procedimiento Administrativo en el levantamiento de Actas de Auditoría, por lo que únicamente estamos comentando los artículos que en un momento dado deben de utilizar las Administraciones Fiscales Regionales tal y como lo hemos venido haciendo con antelación.

Artículo Segundo, se delegan en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales las facultades que señala el artículo 133 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mencionado con anterioridad, inciso C, de la Subadministración de Fiscali

zación, subinciso a), en el Subadministrador de Fiscalización la señalada en la fracción X misma que fué comentada con antelación, entre -  
otras.

F).- LEY DE COORDINACION FISCAL.

La ley de Coordinación Fiscal de 1953 queda abrogada con la nueva ley de Coordinación Fiscal, ya que se encontraba totalmente en desuso y - además de que con la nueva mentalidad de los legisladores y encontrado un adecuado equilibrio para repartir los impuestos federales recaudados, siendo esto el cambiar el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles por Impuesto al Valor Agregado. .

Se consideró que era necesario reconsiderar el problema de la Coordinación Fiscal entre la Federación, el Distrito Federal, los Estados y - los Municipios del Territorio Nacional, teniendo como objetivo el de - dotar de más recursos a los Estados en forma equitativa, y que éstos a su vez lo hagan con sus municipios, por ello es que se crea la nueva - ley de Coordinación Fiscal, en principio la creación del "Sistema Na - cional de Coordinación Fiscal"; establece un nuevo sistema y diferente en participaciones de los Estados en impuestos federales; instituciona liza los órganos de coordinación (Reunión Nacional de Funcionarios Fis - cales INDETEC) que había venido funcionando irregularmente y establece las normas y principios de colaboración administrativa entre la Federa ción y los Estados en materia tributaria; en dicho Sistema, las parti - cipaciones que se otorgan a los Estados y Municipios se dan en función total de impuestos federales incluyendo a los impuestos de exportación e importación que eran de recaudación exclusiva de la Federación.

En 1980, se celebraron con los gobiernos de los Estados convenios de - colaboración para la administración de impuestos federales y convenios de adhesión al sistema de coordinación fiscal.

El sistema tributario mexicano ha tenido como meta principal el de evi - tar que se duplique o triplique la tribución, considerando que en cada territorio debe de existir un solo impuesto y que éste debe de ser con - trolado por la Federación, siendo élla la que dará la participación a-

los Estados y Municipios, a excepción de algunos otros que más adelante mencionaremos.

El sistema nacional de coordinación fiscal en su forma esencial es el que se encarga de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados y municipios, determinar la participación que corresponda a éstos en los ingresos federales, establecer bases para distribuir la participación que les corresponda, fijar reglas de colaboración administrativa entre las autoridades fiscales.

Las entidades federativas se pueden adharir a este sistema, obligándose a no mantener en vigor tributos análogos a los que trata el sistema. Debiendo para ello obligarse las entidades federativas que hayan optado por coordinarse en los términos del artículo 2o., fracción I párrafo segundo de la Ley en cuestión en no mantener en vigor derechos estatales o municipales, como lo son: Licencias y en general concesiones, permisos o autorizaciones, las consecuencias que resulten de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa, como sería el caso de la ampliación de horario.

Los Estados y Municipios podrán mantener derechos en los casos de licencias de construcción; licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado; licencias para fraccionar o lotificar terrenos; licencias para conducir vehículos; expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos; los derechos antes citados pueden ser ejercidos por los Estados y sus municipios, en virtud de que ellos son los que de alguna forma saben directamente en que forma deben de ser distribuidos los ingresos que obtenga el estado y de acuerdo con las necesidades propias del Estado y de sus municipios, ya sea en el que se deba de construir drenajes, agua potable, luz, carreteras, la creación de fuentes de trabajo y en el

control de vehículos que cada estado debe de saber cuantos y qué tipos de vehículos existen en su estado, siendo ésta la única forma en que los estados pueden superarse, tanto en lo económico, cultural y políticamente.

Asimismo, por Registros o cualquier acto relacionado con los mismos, no incluyendo en éstos al Registro Civil y el Registro de la Propiedad y del Comercio; esto es, en virtud de que estos registros son exclusivos para control del Estado y municipios y además de que son funciones propias de dichas entidades.

Tenemos por otra parte sobre el uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre la misma, incluyendo el uso a tenencia de cualquier anuncio, no así con las que se identifican los estacionamientos de vehículos.

Concluyendo éste en los actos de inspección y vigilancia; al respecto, es de señalarse que a los Estados y Municipios no se les limita la facultad para que ejerzan actos de inspección y vigilancia, así como el que requieran licencias, registros, permisos o autorizaciones y el que otorguen concesiones de bienes pertenecientes a las entidades federativas o a los municipios, ya sea que sean usados o aprovechados, esto es, en virtud de que éstos se encuentran meramente radicados en su jurisdicción y que además deben de ser identificados por el Estado y sus municipios, obteniendo de éstos cuotas muy bajas, no así en los impuestos controlados por la Federación.

El nuevo sistema establecido por la ley, señala que se distribuirán los impuestos federales a través del:

Fondo General de Participaciones, siendo que será de acuerdo a como lo ordena el artículo 2o. el cual estará formado por el 13.0% de los ingresos totales anuales que obtenga la federación por concepto de impuestos, mismo que será incrementado con el por ciento que represente -



en dichos ingresos de la Federación, la recaudación en un ejercicio de los gravámenes locales o municipales que las entidades convergan en derogar o dejar en suspenso al adherirse al sistema nacional de Coordinación Fiscal y que además participarán de los recargos y multas impuestas por infracciones a las leyes federales que se hayan enunciado en los convenios o acuerdos y en la proporción que se cite; en el entendido de que la misma ley establece en forma precisa que se debe entender por recaudación federal "se entenderá exclusivamente la que se obtenga por impuestos federales cuyo origen por entidad sea plenamente identificable" y que el artículo 3o. de la citada ley enmarca las reglas para la distribución del fondo general de participaciones conforme a las cuales cada uno de los Estados participará.

El Fondo Complementario de Participaciones; se forma del 50% de los ingresos totales anuales por concepto de impuestos y que está destinado a apoyar las finanzas de los Estados que hubieren resultado menos favorecidos en la distribución del fondo general de participaciones.

La ley en cuestión, establece en su artículo 4o. que el fondo complementario "se distribuirá entre las entidades de modo de favorecer a aquéllas en las que proporcionalmente hubiera sido menor la erogación por habitante, efectuada por la Federación por concepto de participaciones en impuestos federales y gasto corriente de educación primaria y secundaria y tomando en cuenta, además, la población de cada entidad, conforme al procedimiento que se establezca en el convenio que los Estados celebren con la Federación...", son favorecidos en su distribución, los Estados que menos participaciones reciban del fondo general y aquéllos en los que la erogación federal por habitante haya sido menor.

Se concluye de todo lo antes visto que el Gobierno Federal descentraliza funciones a los Estados a través de los Acuerdos y Convenios de Co-

laboración haciendo que los Estados mejoren sus sistemas administrativos y que, a su vez, las autoridades centrales delegen funciones operativas y controlen sus funciones normativas, a lo que los Estados además se ven en la necesidad de que su personal tanto directivo y operativo cada día sea más preparado y con mayor experiencia para hacer efectivos los cobros de impuestos y del personal encargado de resolver los recursos que se interpongan en contra de los actos emitidos por autoridades estatales.

## CAPITULO III

### EL PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS DE AUDITORIA

#### A).- CONCEPTO Y DEFINICION DE AUDITORIA.

El concepto de Auditoría, lo encontramos esencialmente, en el campo contable, en virtud de que este acto es ejecutado y practicado por regla - general por Contadores Públicos, a continuación se mencionan los dife - rentes conceptos de Auditoría que tienen:

ALDITAR o AUDITOREAR.<sup>(1)</sup> (To audit) Barbarismos que significan desempeñar trabajos de auditor, practicar labores de auditoría.

AUDITOR.<sup>(2)</sup> (Auditor) En la terminología del contador, esta palabra denota a la persona designada por parte competente, para examinar determinadas cuentas e informar o dictaminar acerca de ellas.

Originalmente la palabra que se define significa "oidor" u "oyente". El origen de su uso en la contaduría puede encontrarse en épocas remotas - en Inglaterra, cuando pocas personas sabían leer y las cuentas de los - grandes propietarios eran "oídas" (escuchadas) en vez de ser examinadas como es usual en la actualidad. Véase "Auditoria", "Contador Público Ti - tulado" y "Comisario".

Es de comentar que los dos últimos términos citados no se entra a su investigación por tratarse de conceptos diferentes a los que tratamos.

AUDITOR INTERNO.<sup>(3)</sup> (Internal Auditor) El responsable de la dirección o - conducción de la auditoría interna.

---

(1) MANCERA RUIZ ANCO, CONTADORES Y COLABORADORES, Termino-logía del Contador, Edit. Banca y Comercio, 7<sup>a</sup>. Ed., - México 1975, Pág. 30.

(2) MANCERA RUIZ ANCO, CONTADORES Y COLABORADORES, op. cit. Pág. 31

(3) Id. cit.

AUDITOR VIAJERO.<sup>(4)</sup> (Travelling Auditor) Un auditor del personal de la empresa que examina las cuentas de sucursales en lugares distantes de la oficina principal que ejerce el control.

AUDITORIA.<sup>(5)</sup> (Audit; auditing; the auditor's office) Oficina o despacho del auditor. Ocupación del auditor. El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera, llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas.

AUDITORIA COMPLETA.<sup>(6)</sup> (Complete audit) Aquella que consiste en la revisión detallada de toda la contabilidad, incluyendo la exactitud numérica de las operaciones, la comprobación de los asientos en libros y registros auxiliares y el examen de los principios y sistemas de contabilidad establecidos.

Este tipo de auditoría va cayendo en desuso y en la actualidad muy rara vez se practica.

AUDITORIA CONTINUA.<sup>(7)</sup> (Continuous audit) Cualquier auditoría de trabajo detallado que se hace continuamente o a ciertos intervalos durante el período, con el objeto de descubrir y corregir, antes de finalizar el ejercicio, procedimientos ineficaces o erróneos, reduciendo en esta forma el trabajo del auditor externo al cierre del ejercicio.

AUDITORIA DE BALANCE.<sup>(8)</sup> (Balance sheet audit) Revisión, por un Contador Público, de los registros de contabilidad de una empresa y de sus méto-

(4) Loc. cit.

(5) Loc. cit.

(6) Loc. cit.

(7) Ibidem, pág. 32

(8) Loc. cit.

dos internos de control, que sirve a dicho profesional para expresar su opinión acerca de los estados financieros de aquella. Entre los objetivos principales del auditor, al hacer una auditoría de balance, se encuentran los siguientes directamente relacionados con los estados financieros que examina: satisfacerse de que no se omitió ninguna partida de importancia del activo, del pasivo, o del capital; de que las declaraciones<sup>3</sup> informativas son razonablemente correctas y no fueron incluidas en los estados con la intención de dificultar la interpretación de éstos; de que el activo que se muestra a la fecha del balance era realmente propiedad de la empresa y de que el pasivo representaba sus obligaciones reales o contingentes; de que las partidas del capital se clasificaron correctamente conforme a su naturaleza; de que el superávit se analizó en sus componentes principales; y de que el estado de ingresos refleja razonablemente los resultados de las operaciones por el período indicado.

Considerando desde un punto de vista muy personal ésta puede considerarse como la más completa, ya que se enmarca en forma clara y precisa lo que realmente se debe de revisar y elementos que debe de tomar en cuenta el auditor para que al finalizar su revisión, está el auditor en posibilidad de emitir una conclusión completa:

AUDITORIA DE CAJA.<sup>(g)</sup> (Cash audit) La auditoría limitada a las operaciones de caja (dinero en efectivo y cuentas de cheques con los bancos) durante un período determinado, llevada a cabo con el fin de cerciorarse de que todo el dinero recibido ha sido debidamente asentado en las cuentas y de comprobar que todos los pagos han sido autorizados y registrados en modo apropiado.

La auditoría de caja implica un trabajo detallado, pero limitado en cuanto a su programa, ya que se refiere exclusivamente a la fuente de

---

(g) Ibidem, pág. 33

origen de los ingresos y a la naturaleza de los egresos, con objeto de comprobar su exactitud. Además de la verificación de ingresos y egresos, incluye la comprobación material de las existencias en caja por medio de un arqueo y la confirmación directa de los saldos en cuentas de cheques, por medio de correspondencia con las instituciones bancarias respectivas. Una auditoría de esta especie determina las responsabilidades de las personas encargadas del manejo de fondos, en caso de que las hubiera.

Puede rendirse un informe o expedirse un certificado en forma adecuada, en el que se haga constar un resumen de las operaciones del período y los saldos correspondientes a las existencias.

AUDITORIA DETALLADA.<sup>(10)</sup> (Detailed audit) Es una auditoría de tipo similar al de "Auditoría completa", pero con la diferencia de que, ciertas verificaciones y comprobaciones, sólo se llevan a cabo por medio de pruebas selectivas, especialmente en la parte que se refiere a la estimación de las cuentas de resultados. Una auditoría puede ser detallada y a la vez limitada, como por ejemplo: la auditoría de caja.

AUDITORIA ESPECIAL.<sup>(11)</sup> (Special audit) La que se lleva a cabo con una finalidad distinta a la de dictaminar los estados financieros de fin de ejercicio.

En una auditoría de este tipo, puede ser necesario comprobar detalladamente las operaciones o bien puede ser suficiente llevar a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la contabilidad.

Generalmente este tipo de auditoría implica el examen y comprobación particular de alguna cuenta o cuentas, como por ejemplo:

- a) Cuentas de caja y bancos.
- b) Cuentas de pasivo consolidado.
- c) Cuentas de rayas y sueldos.

---

(10) Loc. cit.

(11) Loc. cit.

- d) Cuentas de síndicos.
- e) Cuentas de división y partición de herencias.
- f) Liquidación entre socios

El informe relativo, puede presentarse en la forma de uno o varios estados especiales de la cuenta o cuentas de que se trate, al cual se agrega el certificado respectivo en el que se hacen constar los comentarios a que haya lugar. Véase "Investigaciones".

AUDITORIA ESPORADICA. <sup>(12)</sup> (Occasional audit) La auditoría ocasional que se practica en cualquier tiempo, ya sea detalladamente o mediante pruebas selectivas, sin ostensible enlace con auditorías anteriores ni posteriores y que generalmente se lleva a cabo para examinar aisladamente alguno o algunos aspectos particulares de la contabilidad de un negocio.

AUDITORIA EXTERNA. <sup>(13)</sup> (External audit) La auditoría que llevan a cabo personas que no son empleados de la empresa sujeta a revisión.

AUDITORIA INTERNA. <sup>(14)</sup> (Internal audit) La auditoría llevada a cabo por los propios funcionarios o empleados de una empresa. Generalmente se emplean auditores de planta, auditores viajeros, visitadores o inspectores que practican auditorías continuas, esporádicas o periódicas ya sea de todas o de algunas de las operaciones pertenecientes a la contabilidad respectiva. Los beneficios de una auditoría interna se complementan con auditorías externas, llevadas a término por contadores públicos.

AUDITORIA LIMITADA. <sup>(15)</sup> (Limited audit) Véase "Auditoría parcial".

AUDITORIA PARCIAL. <sup>(16)</sup> (Partial audit) Se usa para denotar:

- a) Un examen especial de cierta parte de una contabilidad.

(12) Ibidem, pág. 34

(13) Ibid. cit.

(14) Ibid. cit.

(15) Ibidem, pág. 35

(16) Ibid. cit.

b) Un examen de un juego de libros, sobre un período o ejercicio incompleto.

Este tipo de auditoría se desarrolla de acuerdo con instrucciones especiales y es de naturaleza limitada.

AUDITORIA PERIODICA.<sup>(17)</sup> (Periodic audit) Auditoría que cubre un período-intermedio del año o ejercicio social, y que se repite hasta abarcar todo el ejercicio.

AUDITORIA PRELIMINAR.<sup>(18)</sup> (Interim audit) La parte de una auditoría que se lleva a cabo mientras está corriendo el período contable cuyas cuentas están sujetas a examen.

AUDITORIA PRIVADA.<sup>(19)</sup> (Internal audit) Véase "Auditoría interna".

Por otra parte, el Lic. Rafael de Pina<sup>(20)</sup> contempla una definición de Auditor, siendo ésta: "... En contabilidad y materia fiscal el revisor de las cuentas y asientos".

Se mencionó en los conceptos antes citados y en especial el marcado con el Número 8, que es a mi juicio la que puede ser considerada como definición, esto es, en virtud de que es la que de una forma encuadra en el trabajo que se está desarrollando.

Por otra parte quiero hacer mención, en una forma muy personal y como comentario a la definición de Auditoría, siendo ésta: Es el acto, a través del cual, la Autoridad Fiscalizadora, haciendo uso de la facultad otorgada por la Ley, para verificar que la contabilidad llevada por el visitado esté apegada a las disposiciones fiscales y en caso de existir

---

(17) Loc. cit.

(18) Loc. cit.

(19) Loc. cit.

(20) DE PINA, RAFAEL, Diccionario de Derecho, Pág. 96



irregularidades, los auditores reúnan evidencias reales y concretas, a fin de probar al contribuyente en su momento, que sus declaraciones presentadas son irregulares y así la Autoridad liquidadora se encuentre en posibilidad de emitir el oficio liquidatorio, el cual deberá estar debidamente soportado en los hechos asentados en las actas finales de los -visitadores.

b).- ORDEN DE VISITA.

En el presente tema a desarrollar se indicará de la forma más clara las órdenes de visita que se expiden, para que fin es cada una de ellas y - además en qué momento deberán de ser expedidas en el caso de que procedan.

Tenemos en primer término la orden de visita, que se emite para revisar el último ejercicio fiscal (artículo 64, fracción I del Código Fiscal - Tributario) y que en caso de que se encuentre una diferencia del impuesto a pagar se deberá de expedir en el momento de la visita y en el momento de del conocimiento de inmediato al visitado mediante orden de visita - emitida por autoridad competente; que la visita de Auditoria se amplía a los cinco ejercicios anteriores o en su defecto también podrá ser expedida la orden de ampliación durante el desarrollo de la revisión del último ejercicio fracción II del Artículo citado.

Teniendo en cuenta principalmente de que la orden debe de reunir los requisitos esenciales para la visita de auditoria, en virtud de que con - algún error que lleve dicha orden, bastará con ello para que una vez - concluida la visita y cerrada el acta final el visitado en su escrito de inconformidad o en su defecto en vía recurso administrativo de revocación ó juicio de nulidad se declare nulo dicho acto, de donde se tendría que toda la actividad desarrollada por las autoridades fiscales - sea declarado nulo el acto llevado a cabo por el último ejercicio y en caso de que hubiere sido ampliada la visita, también la ampliación sería ilegal por el caso de que se declare la primera visita como nula.

Por lo tanto es de suma importancia el que los visitantes antes de solicitar a el superior autorizado en los términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda la expedición de una nueva orden de visita, deben de estar muy seguros de que en el ejercicio que revisan - existen diferencias de impuesto o que existen irregularidades graves du

rante el desarrollo de la visita, por lo que deben por ello solicitar - que se amplie.

Los Auditores, tienen como obligación, el revisar que la orden contenga los elementos que requiere toda orden de visita antes de llegar al domicilio del Contribuyente y en casos de que la orden contenga algún vicio solicitarán que sea repuesta la anterior y se expida una nueva, a fin de evitar que el Contribuyente impugne dicha orden via amparo.

C).- ELEMENTOS QUE CONTIENE UNA ORDEN DE VISITA.

En temas anteriores, se ha comentado ya sobre el rango que tiene nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues bien, en base a ello y tomando como base para el tema a tratar, hablaré en forma concisa de los elementos más elementales que debe de contener una orden de visita.

Nuestra Carta Magna, como hemos dicho anteriormente ocupa un lugar primordial, en tratándose de la garantía de legalidad, prohíbe en forma estricta que se sausen autos de molestia por Autoridades en contra de las personas, su familia, papeles o posesiones; cuando los actos de molestia no se apoyen en un mandamiento escrito, proveniente de autoridad competente y que se encuentre debidamente fundado y motivado y además se indi que el motivo del procedimiento se considerará como un acto de molestia en contra del Contribuyente objeto de visita.

El Artículo 16 constitucional faculta a las Autoridades Administrativas para que practiquen visitas de Auditoría, así como exigir a los particulares la presentación y exhibición de libros y papeles indispensables con el fin de comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales, señalando además el citado artículo las formalidades que en forma estricta se deben de cumplir:

- I.- Mandamiento de una orden de visita domiciliaria escrito, expedido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.
- II.- El lugar en donde se realizará la inspección, nombre de la persona a quien se dirige el acto de molestia, el objeto de visita; la pre presencia de testigos de asistencia previo requerimiento que hagan los Auditores al visitado para que los designe y en su negativa se rán nombrados por los visitadores.
- III.- Levantamiento de un acta circunstanciada, en presencia del visitado y de los testigos.

IV.- Entrega de una copia del acta a la persona con quien se haya entendido la visita.

Los requisitos anteriores considero que vienen siendo los de mayor importancia, en razón de que para que una persona acepte que le revisen sus documentos y papeles, es necesario que se satisfagan los requisitos antes citados, en caso de que éstos no fueran acatados, resultaría como consecuencia un desacato a lo ordenado por el Artículo 16 Constitucional y como resultado de ello tendría vicios desde el origen y que al concluir el acto de revisión sería objeto de nulidad previo juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o del recurso administrativo de revocación.

Haciendo una aclaración, que en temas subsecuentes éste será tratado de manera más amplia.

D).- NOTIFICACION DE LA ORDEN Y SUS EFECTOS.

En el Código derogado de 1982 indicaba respecto a las órdenes de visita que se requería la presencia del representante legal tratándose de personas morales y en caso de personas físicas, la presencia de éstas, sin embargo en el Código en vigor, señala que se debe de requerir la presencia del visitado o de su representante legal y en el caso de que estos no se encuentren se procederá a dejarse un citatorio para el efecto de que mencionado visitado o el representante legal los esperen a hora determinada del día hábil siguiente a efecto de que reciban la orden de visita, levantando un acta parcial de inicio para preconstituir una prueba a favor de la autoridad y como seguridad del Contribuyente visitado, pues - tión que antes del Código que entró en vigor el 1o. de enero de 1983 no se hacía lo antes indicado.

Es a mi consideración que el hecho de que al momento de que los visitados res se presenten en el domicilio del auditado y no se localice se deje - citatorio y señalando que la visita domiciliaria se inicia en el momento de la entrega de la orden de visita domiciliaria, sin embargo de conformidad con lo dispuesto por el Código en vigor en su artículo 46, frac - ción III señala que toda acta que se levante deberá de reunir los requisitos antes señalados y el hecho de que se levante un acta simplemente - para hacer constar que se dejó un citatorio se puede decir que en la mayoría de los casos planteados resulta cierto lo alegado por el Contribuyente de que como acto que es debe de reunir todos los requisitos de un acto de visita; pero, sin embargo, el hecho que se hizo constar no le de para perjuicio alguno ya que con dicho citatorio no se empezó u observó algún impuesto o sanción, sino que sólo sirve como una constancia de antecedentes.

Por otra parte, si las personas mencionadas no atendieren el citatorio, - la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares-

que se van a fiscalizar. La orden deberá entregarse al visitado o a su representante legal siempre y cuando se encuentre en el domicilio señalado en la orden de visita, resultando conveniente que al entregarse la orden se haga constar en el original y copias que conservan los auditores y en la copia que se entrega al visitado, el nombre completo de quien la recibe, el cargo que desempeña, así como la hora, día, mes y año en que se recibe.

Los auditores al entregar la orden al sujeto pasivo deberá identificarse de preferencia con una credencial expedida por autoridad pública en ejercicio de sus funciones; en caso de que la orden se reciba por el representante legal o mandatario deberá de solicitarse que acredite la personalidad con la que se ostenga, debiendo ésta ser mediante un instrumento notarial en el cual se le haya otorgado poder general para actos de administración o de dominio, poder amplísimo o especial para representar al sujeto pasivo únicamente ante autoridades fiscales o en su defecto, mediante Carta Poder en la que se hayan ratificado las firmas y el nombramiento ante Notario Público o Autoridad fiscal.

A lo anterior es conveniente agregar que como opinión muy personal, es de que por el simple hecho de dejarse citatorio los Auditores puedan hacer relación de documentación y hasta proceder al aseguramiento de la contabilidad o al aseguramiento de bienes o mercancías, sin embargo considero que los auditores no pueden hacerlo, en virtud de que la visita de auditoría no se ha iniciado. Al efecto y en relación a lo antes mencionado sirve de apoyo lo sustentado por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en su Jurisprudencia No. 183 que a continuación se transcribe por considerarlas de suma importancia, haciendo la aclaración que se emitió en base a los requisitos del Código Fiscal en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO  
(ACTOS DE INVESTIGACION)

ACTAS DE AUDITORIA.- REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR.- De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, al iniciarse la visita se entregará la orden al sujeto pasivo o a su representante y, si no estuviera presente, a quien se encuentre en el lugar en que debe practicarse la diligencia y, asimismo, en ese acto se identificarán los visitantes. Por lo tanto, si en los autos del juicio de nulidad la autoridad administrativa demuestra que dichos requisitos se cumplieron efectivamente, ya que se hace constar en el acta final de auditoría que al entregar la orden de visita al causante el día de su fecha, se identificaron ante él los visitantes, resulta improcedente concluir que existe violación a lo dispuesto por el precepto citado, porque no se hubiera asentado expresamente en el acta parcial levantada para hacer constar hechos concretos, como el aseguramiento de documentación, o sea, con anterioridad al levantamiento del acta final, que se entregó la orden de auditoría al visitado y se identificaron ante él los visitantes.

Revisión No. 337/78.- Resuelta en sesión de 13 de octubre de 1981, por unanimidad de 8 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Raúl A. Pallares Valdez.

Revisión No. 857/82.- Resuelta en sesión de 10 de marzo de 1983, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán. Secretario: Lic. Rodolfo Pérez Castillo.

Revisión No. 1725/80.- Resuelta en sesión de 16 de marzo de 1983, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Graciela Carranza Vázquez.



#### E).- PROCEDIMIENTO DE IDENTIFICACION DE LAS PARTES.

En el momento de iniciarse la visita los visitantes que en ella intervengan se deberán de identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, anotando en el acta parcial de inicio el documento con el que se identificaron los visitantes que de preferencia debe de hacer con una credencial expedida por alguna autoridad y de preferencia por el de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo asentarse y porque así se debe de realizar el que los visitantes proporcionaron dichas credenciales para el efecto de que el visitado las revise y a satisfacción y sin producir objeción devolviéndolo al visitador después de la conformidad de que examine dichos documentos hecho que debe de quedar asentado en el acta parcial de inicio se levante (artículo 44, fracción III del Código Fiscal), al efecto dicho criterio lo sustenta la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en su Jurisprudencia Ib. 91 misma que señala:

#### "JURISPRUDENCIA NUMERO NOVENTA Y UNO

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

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231, fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 1213/79 de 22 de enero de 1981, 443/80 y 1393/79 de 31 de marzo de 1981.

(Texto aprobado en sesión de 2 de junio de 1981)."

Asimismo y en los casos de que se aumente o sustituyan a los visitantes,

también deberán de identificarse con la misma formalidad antes señalada y levantada un acta parcial por cada caso que se dé durante el desarrollo de la visita domiciliaria, (artículo 43, fracción II del Código que nos ocupa).

En los casos en que alguno de los visitadores no se constituya en el domicilio del sujeto pasivo, aún y cuando se les menciona en la orden, no existe obligación de que se identifiquen, en el entendido de que si en algún momento se presentan en el domicilio auditado deberán cumplir con el citado requisito, levantándose al efecto el acta parcial respectiva, (Art. 43, fracción II del Código que nos ocupa); es aplicable al caso - la Jurisprudencia No. 2 sustentada por la Sala Superior del Tribunal - Fiscal de la Federación, misma que a continuación se transcribe:

#### "JURISPRUDENCIA NUMERO DOS

ACTAS DE VISITA.- DEBEN FIRMARLAS LOS QUE FUNGIERON COMO VISITADORES - (ARTICULO 84 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1977.- Del análisis relacionado de las diferentes fracciones del artículo 84 del Código Fiscal en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1977 se deduce que las actas de visita levantadas por la autoridad fiscal debían ser firmadas por los visitadores, debiéndose considerar como tales, en los términos del inciso b) de la fracción I - del propio precepto, a quienes habiendo sido legalmente designados en - la orden de visita comparecieron a cumplir con su cargo. De ello se infiere que si quienes firmaban un acta se encontraban designados como vi - si ta do res y habían concurrido con ese carácter debía considerarse que - si se cumplió con la formalidad referida, deduciéndose, en consecuencia, por un lado, que si una persona designada para realizar la visita no - llegaba a comparecer y por lo mismo no firmaba el acta, ello no constituía un vicio de la misma, puesto que no llegó a tener el carácter de - visitador. Por otro lado, también se desprende, de las ideas anteriores,

que para determinar quienes debían firmar una acta de visita, debía atenderse, tanto a la orden de realización de la visita, como al hecho de quienes concurren, en los términos de la misma, a llevarla a cabo, de donde se sigue -- que si una persona designada para realizar la visita concurre a cumplir con la orden, constituyéndose como visitador, no firmaba el acta, ésta debía considerarse ilegal -- por no contener la firma de uno de los visitantes. También procedía estimar ilegal el acta si quienes la firmaron no fueron designados en la orden para realizar la visita. En cambio, si de las personas designadas en la orden para realizar la visita sólo concurrían a efectuarla algunas de ellas, sólo éstas estaban obligadas a firmar el acta, pero no las que no llegaron a constituirse como visitantes. Finalmente, en los términos del aludido precepto, era factible que durante el período que durara la visita fuera sustituido alguno de los visitantes. En este caso, quien tenía que firmar el acta era el visitador, que legalmente -- fue designado sustituto y no el sustituido. (137)

Revisión 300/77/ Aprobada en sesión de 25 de agosto de 1978

Revisión 125/75/ Aprobada en sesión de 23 de agosto de 1978

Revisión 424/77/ Aprobada en sesión de 20 de septiembre de 1978 (21)

Abundando lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 43, fracción II del Código Fiscal, señale que las personas que deben efectuar la visita por aparecer en la orden de auditoría podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en cualquier tiempo por la autoridad competente debiendo ser avisado de ello al visitado por la sustitución o aumento; no así la reducción, debiendo realizar también di

cho acto, toda vez que el visitado no sabría en que momento dejó de visitarse cualquiera de los visitantes o que al dejar de ir, se pase el tiempo y en levantamiento del acta final de auditoría se vuelve a presentar, ésto es, sin que se tenga que levantar otra acta parcial en el que se tenga que identificar nuevamente, no obstante que lo haya hecho con anterioridad.

Realizada la entrega de la orden y la identificación de los visitantes, así como del visitado, su representante legal o inclusive de un tercero, se procederá a requerirlos para que designen dos testigos y sólo éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales los visitantes procederán a su designación, haciendo constar dicha situación en el acta correspondiente (art. 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación).

Al respecto el H. Tribunal Fiscal de la Federación, así como la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver sus fallos reiteradamente han resuelto, en contra de la Secretaría, cuando se cometen vicios en la designación de testigos, en virtud de que está elevado a rango Constitución, como garantía individual. Al efecto la H. Sala Superior sustenta la siguiente tesis de jurisprudencia.

#### JURISPRUDENCIA NUMERO VEINTE.

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.- DESIGNACION DE TESTIGOS PARA 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.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del --

Tribunal Fiscal de la Federación de conformidad a lo previsto por el artículo 231 de la fracción III del Código Fiscal de la Federación al resolver las revisiones 55/75/6971/73 de 18 de septiembre de 1975, 27/76/5254/76 y 813/78/10251/77 de 2 de febrero de 1978.

Los testigos deberán identificarse preferentemente con creencias expedidas por autoridades competentes (Dirección General de Policía y Tránsito; Instituto Mexicano del Seguro Social; Departamento del Distrito Federal; Secretaría de Comunicaciones y Transportes; Secretaría de Industria y Comercio, etc.); pero en los casos de que carezcan de ella, se considerará que con la designación del visitado de éstos y el que los precede como tal es más que suficiente para que posteriormente no se pueda alegar la existencia de vicio alguno.

Se pueden presentar tres casos en los que los testigos podrán dejar de serlo, siendo éstos:

- Que los testigos se ausenten antes de que concluya la visita domiciliaria;
- Cuando los testigos manifiesten su voluntad de dejar de ser testigos;
- No se presenten los testigos al lugar en que se lleva a cabo la visita.

En todos casos, la persona con quien se entienda la visita deberá designar de inmediato otros, y ante la negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán nombrar a quien los constituya.

## F).- LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES Y SUS REQUISITOS

En los temas que anteceden al presente del capítulo en comento, hemos mencionado los requisitos de una orden de visita domiciliaria, por lo que a continuación pasamos a exponer el documento mediante el cual todo esto se vuelve de carácter oficial, ya que sin ello, no se podría decir que se llevó a cabo un acto de autoridad, es por ello de que se debe de levantar un acta parcial de inicio en la que se harán constar los hechos que se hayan presentado, como a continuación se indica:

Una vez notificada la orden de visita domiciliaria, se hará constar si - medio citatorio, los datos que contenía, nombre de la persona a quién le fué entregada indicando cargo y personalidad con que fungue en el domicilio en que se lleva a cabo la visita de auditoría, así mismo señalarse - el lugar, minuto, hora, día, mes y año en que materialmente se entregó - la orden; el período o períodos que abarque la visita domiciliaria; la - identificación formal del personal de visita que hayan sido autorizados - en la orden de visita y que se presente a llevarla a cabo; la designa - ción de testigos de asistencia; manifestación bajo protesta de decir ver - dad en relación a que si el visitado ha presentado o no declaración de - Impuesto Sobre la Renta por el último ejercicio fiscal regular; relación de documentos que no engrane en la contabilidad que se haya encontrado.

Por otra parte es de mencionarse que inmediatamente después de entregada la orden, se puede proceder a iniciarse la revisión, teniendo muy en - cuenta los visitadores que las únicas obligaciones tributarias que proce - de su verificación son únicamente las que se expresan en la orden, y és - tos no podrán irse más allá de lo que no se ordena en la tantas veces ci - tada orden de visita.

Es conveniente mencionar además que en casos de que se quiera agregar al - gún dato, hecho o aclarar algo irregular del acta como los muy común que en el acta final al no presentarse un testigo los auditores agregan en -

una Fé de erratas la nueva designación; hecho contrario a lo que sustentada la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en su Jurisprudencia No.153 y que a continuación se transcribe:

"JURISPRUDENCIA NUMERO CIENTO SESENTA Y TRES

SUSTITUCION DE UN TESTIGO.- NO PUEDE HACERSE EN LA FE DE ERRATAS DE UN ACTA DE AUDITORIA.- Si en una visita domiciliaria el visitado nombró como testigo a una persona y, al levantarse el acta final de auditoría, se sustituye por otra persona en una fe de erratas de la misma acta, se viola el artículo 84, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues la fe de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía, mas no para sustituir a un testigo, sobre todo cuando en el acta final de auditoría se puede hacer constar la negativa para firmar dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por la visitada, sin que esto invalide el acta.

Tesis de jurisprudencia sustentada por esta Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 727/82 de 27 de octubre de 1982, 258/82 de 17 de marzo de 1983 y 1931/82 de 22 de marzo de 1983.

(Texto aprobado en sesión de 17 de mayo de 1983)."

En casos como el que se comenta se debe de levantar un acta complementaria para hacer notar la designación del testigo, evitando así que las resoluciones emitidas por las autoridades liquidadoras, por ese vicio sean declaradas su nulidad.

g).- LOS INFORMES DE TERCEROS Y SUS FORMALIDADES.

Proceda la solicitud de informes a terceros, cuando de la revisión efectuada a la documentación del visitado, se desprenda que la documentación no coincide con los datos asentados en los controles de la contabilidad; se encuentren ilegibles los datos que contiene la documentación; que se encuentre con borrones, tachaduras o enmendaduras; que a los datos de terceros, asentados en contabilidad no se cuente con la documentación correspondiente. Actos en los que se debe de hacer del conocimiento de el inmediato superior de los auditores, con el fin de que a consideración de éste, se proceda a emitir un oficio mediante el cual se requiera a uno o varios terceros, la exhibición de la documentación que tenga relación con los actos de comercio realizados con la persona sujeta a la auditoría, debiendo para ello, hacer mención de la autoridad que emitió la orden de visita, el número de ésta, números del oficio y la fecha, nombre del contribuyente a quién se dirigió la visita de auditoría, fecha en que se dió por notificado el representante legal del sujeto pasivo, asimismo, los Nos. de los folio en que se hizo constar tal circunstancia y señalar el fundamento en el que se basa la autoridad para llevar a cabo dicho requerimiento, así como la firma del funcionario competente para someter a requerir la documentación a terceros, considerando además que se debe de entregar una copia de la orden de visita al tercero, con el objeto de constatar que efectivamente el requerimiento que se le hace es para cumplir con el fin que especifica el oficio.

El requerimiento de documentación, puede ser llevado a cabo a contribuyentes que se encuentran en la circunscripción de la autoridad fiscalizadora y aún de las que se encuentren fuera de su circunscripción, debiendo estar debidamente fundado el citado oficio, artículos 63, 133 fracción X y XII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, 38, -



48 y 53 del Código Fiscal; Séptimo, puntos 1 y 2; fracción XII y punto 3, inciso B, subinciso a), Octavo a contrario - sensu; Décimo Segundo, fracción VI y Cuarto Transitorio del Acuerdo No. 101-285 de 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial el 20 del mismo mes y año, modificado por el Acuerdo de Delegación de Facultades No. 101-620 publicado en el citado Organo Oficial el 12 de julio de 1984, para ser los artículos Segundo, inciso c), subinciso a); y motivada, por razones o motivos por los que la Autoridad Fiscalizadora considera que debe de exhibirse documentación y con que fin, o sea, para corroborar algunas partidas, facturas, de las que tiene el contribuyente sujeto a auditoría, esto es, en virtud de que existe duda o no coinciden o se encuentra borrosa, e ilegibles algunos datos asentados en contabilidad.

Funcionario que debe de firmar el requerimiento de documentación, de conformidad con la fundamentación antes citadas, debe de hacerlo el Director y Subdirector de Auditoría Fiscal a nivel Central, Administrador y Subadministrador de Fiscalización a nivel Regional, Jefe de Departamento a nivel Central y Regional, sin embargo éstos últimos deberán de asentar en el oficio que por ausencia firmen ellos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 143 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda.

Es improcedente que se omitan oficios de requerimiento de documentación, anteponiendo las siglas "P.O" y "P.A", en virtud de que no mencionan con claridad el puesto que ocupa el firmante, ocasionando con ello a la persona que se le dirige el oficio, que esté imposibilitado para saber quién y con facultad en que se emite el acto que le ocasiona molestia, no reuniendo los elementos fundatorios del artículo 16 Constitucional, en este tipo de irregularidades que debe - -

de hacer el tercero requerido, dar o no cumplimiento a lo que la autoridad fiscalizadora le requiere y la persona sujeta a la auditoría que puede hacer al respecto.

Por lo que respecta al primer planteamiento, es conveniente mencionar - que si la Autoridad exige que la documentación sea presentada por el representante legal o apoderado, lo menos que la autoridad debe de hacer - es formular otro oficio firmado por autoridad competente, esto es sólo - que el tercero requerido solicite que se deje sin efectos el oficio por haber sido emitido por funcionario incompetente.

El segundo punto, yo diría que el auditado no puede hacer valer estado - de idedensación en virtud que de la documentación y datos aportados al auditado ya tiene pleno conocimiento de la información que sea proporcionada, y por otra parte, el hecho de que sea cometida alguna irregularidad - en el oficio de requerimiento, ello no le ocasiona ningún perjuicio a la persona sujeta a Auditoría; pero es conveniente que todo oficio que emita la autoridad fiscalizadora reúna todos los elementos que enmarca el - artículo 16 de nuestra Constitución y el Código Fiscal, evitando con - ello que la autoridad pierda tiempo en la práctica de sus funciones fiscalizadoras.

a).- Sitio en que deberá ser notificado.

Anteriormente se ha mencionado que la Autoridad fiscalizadora podrá requerir a terceros que tengan relación con la persona que es objeto de auditoría y que se encuentren en la circunscripción de la autoridad, a lo cual procederá su notificación en forma personal y Certificado con Acuse de Recibo de las que se encuentren fuera de su circunscripción.

Sitio en que se debe de notificar el oficio de requerimiento de documentación, ésta se deberá de realizar o practicar en el último domicilio manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, en los casos de personas físicas se podrán practicar en su casa habitación o en el lugar en que se encuentren.

La notificación se deberá practicar en los términos de los artículos 136 y 137 del Código en Comento o sea que en el caso de que la persona (física o moral) a quien se dirige el oficio no se encuentre se dejará citatorio con el fin de que al día hábil siguiente a hora fija, espere al notificador con el fin de hacerle entrega del oficio de requerimiento de documentación e información o también presentarse en las oficinas de la autoridad y darse por notificados del citado oficio.

Los contribuyentes que tienen su domicilio fuera de la jurisdicción de las autoridades fiscalizadoras se notifican de los requerimientos de documentación, vía Certificado con Acuse de Recibo, sin embargo en estos casos es difícil que las Autoridades puedan agilizar el trámite, ya que no pueden saber con certeza la fecha en que se hayan dado por notificados del oficio, sino hasta que el Acuse de Recibo les sea devuelto por la agencia de correos; siendo conveniente en estos casos que los visitantes funjan como notificadores, o sea, que sean éstos los que se trasladan al domicilio del tercero, pudiendo así agilizar su investigación y vigilar que no exista error en la práctica de la notificación y además saber con certeza si el tercero cumple dentro del término concedido con la información y documentación requerida.

b).- Término en que deberá presentarse el informe y lugar.- El término en que deberá de presentarse el informe, documentación u datos del auditado, responsable solidario o de un tercero, dicho término lo enmarca el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

Artículo 53.- En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las Autoridades fiscales soliciten-

datos, informes o documentos de contribuyente, - responsable solidario o tercero, se estará a lo - siguiente:

I.- Se tendrán los siguientes plazos para su presenta-  
ción:

a).- Los libros y registros que forman parte de su con-  
tabilidad, solicitados en el curso de una visita,  
deberán presentarse de inmediato, así como los -  
diagramas y el diseño del sistema de registro -  
electrónico, en su caso.

b).- Seis días contados a partir del siguiente a aqué-  
l en que se le notificó la solicitud respectiva, -  
cuando los documentos sean de los que deba tener-  
en su poder el contribuyente y se los soliciten -  
durante el desarrollo de una visita.

c).- Quince días contados a partir del siguiente a -  
aquél en que se le notificó la solicitud respecti-  
va, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso se podrán  
ampliar por las autoridades fiscales por diez -  
días más, cuando se trate de informes cuyo conte-  
nido sea difícil de proporcionar o de difícil ob-  
tención.

II.- Se tendrán por consentidos los hechos consignados  
en forma circunstanciada en las actas parciales -  
levantadas en el curso de una visita domiciliaria  
cuando respecto de los mismos se haya solicitado-  
libros y registros que formen parte de su contabi-  
lidad, así como documentos que debe tener en su -

poder, en los términos de este artículo, si antes del cierre del acta final no los presenta o señala el lugar donde se encuentran, o si no se inconforma contra dichos hechos, siempre que entre la fecha del cierre del acta parcial respectiva y la del cierre del acta final hayan transcurrido cuando menos diez días." (22)

Se desprende de lo anterior, que con respecto al inciso a) no hay término para ello, en virtud que debido a que en ello se inicia la visita domiciliaria y la autoridad fiscalizadora, no puede optar por dar términos ya que en ese caso los visitados aportarían únicamente aquella documentación que en el caso les conviniera, además que de la otra manera no tendría caso la visita domiciliaria.

Tocante al inciso b), debe señalarse que el término que se maneja se considera justo, ya que si dichos documentos deben de estar en el domicilio donde se desarrolla la visita, es de pensar que el visitado puede ordenar a otras personas de él para que se dediquen a buscar tal o cual documento para cumplir en el término de los seis días, tomando en cuenta que son documentos que deben de obrar en los controles y por error haya sido traspapelado.

En el inciso c), se otorgan quince días, ello debe obedecer a que en los casos de que el contribuyente visitado pueda solicitar a terceros o a despachos que le lleven su contabilidad, ya que en la mayoría de las empresas cuentan con despachos particulares que les dan tanto asesoría jurídica como contable y éstos tengan un término regular para que sea buscada, localizada y presentada la documentación solicitada a los visitados.

Cumaliendo dentro del término otorgado por los visitadores evitando así que los visitadores se ven afectados posteriormente, ya que la documenta

(22) Referencia en D.O.F. de 21 de diciembre de 1985

ción, que no sea presentada en escrito de inconformidad, dentro del término de los 45 días de cerrada el acta complementaria (si la hay) no podrá ser tomada en cuenta para su estudio de conformidad con lo dispuesto por el artículo 54 del Código que nos ocupa, la documentación que no haya sido exhibida en su oportunidad.

Es de considerarse que el Departamento encargado de emitir la liquidación de impuestos correspondientes a cargo del auditado deben de ser flexibles, toda vez que puede suceder que el contribuyente sea una empresa (excepción) que haya cumplido en todas sus partes en forma estricta con los ordenamientos jurídicos y en el momento del requerimiento de documentación el contribuyente no localice el total de dicha documental y no por ello se debe de obligar de nueva cuenta a este tipo de contribuyentes que cubran el impuesto determinado; sino que en estos casos sea tomada en cuenta dicha documentación, claro está que debe de disvirtuar en su totalidad la observación hecha por los visitadores, máxime que si en todas las partidas hubiese comprobado que los datos asentados en sus declaraciones, coinciden perfectamente con la documentación revisada en la auditoría, evitando de esta manera que los contribuyentes se tengan que ver en la necesidad de impugnar la diferencia de impuesto determinada via recurso administrativo de revocación o juicio de nulidad.

C).- PERSONA QUE DEBE EXHIBIR LA DOCUMENTACION.

Se comentó en temas anteriores, los requisitos que debe de reunir un requerimiento de documentación, como es, el domicilio y nombre de la persona (tercero), que se solicita información y documentación, que debe de estar debidamente fundado y motivado y que sea firmado por funcionario público competente.

El oficio de requerimiento debe de ser contestado por el representante legal o apoderado, de acuerdo con las facultades que se le hayan conferido por la Asamblea General de Accionistas, o sea que no esté limitado para la realización de algunos actos o que deba de hacerlo en forma mancomunada, con alguna otra persona de la sociedad; pero que por lo general los representantes legales gozan de todas las facultades y que en cierta forma tienen el carácter de dueños, esto es de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2654 del Código Civil para el Distrito Federal.

El tercero requerido, contestará el oficio por escrito, señalando Dependencia y dirección a que se dirige y que lo hace con contestación al oficio y fecha de éste, mediante el cual se le requirió diversa documentación, al efecto se formula la siguiente relación de documentación:

Se indicará en cuántas fojas se presenta cada documento, como lo es de facturas, notas, pedidos, remisiones, clases de mercancías, contratos; lo referente a las compras, ventas, rebajas, comisiones, devoluciones y demás operaciones que haya celebrado o llevado a cabo como tercero con el sujeto pasivo a quién se le está practicando auditoría, aunado a lo anterior, en el movimiento de cheques, se debe de anotar el número de cheque con el que se haya hecho el pago, número de cuenta y nombre de la Institución Bancaria que maneja la cuenta y domicilio en el que se haya entregado el pedido de mercancía; posteriormente el lugar y fecha en que se formula el escrito (esto último es relativo ya que lo que cuenta es con la fecha que se da por recibida la autoridad); nombre de la persona-

física o moral, según sea el caso y asentar la firma.

Por otra parte, no deberá pedir, sino de exigir que se asiente en la copia de su escrito, el sello de la autoridad y fecha en que se dá por recibida de la documentación que requirió al tercero, y además que se asiente en el margen izquierdo de la copia del escrito, toda la documentación que entregue a la autoridad, evitando de ésta forma el que posteriormente al solicitar su devolución, le entreguen toda la que aportó, ya que suele suceder que por negligencia o descuido en el manejo de la documentación del personal de la autoridad, se llegue a extravíar toda o parte de la que se haya aportado y si no tiene como constatar que la que reclama fué entregada, no podrá reclamar nada y en el caso de que compruebe que sí la entregó; entonces la autoridad debe de emitirle por escrito que la falta de documentación está en su poder, evitando de está forma que con posterioridad en un requerimiento de cualquier autoridad, la misma no pueda ser aportada, o en una visita de fiscalización permanente tampoco sea presentada y como consecuencia de ello le impongan alguna medida de apremio.



#### H).- LAS ACTAS FINALES, SU PROCEDIMIENTO Y SU FINALIDAD.

Las actas finales como su nombre lo indica es el fin de un largo estudio jurídico contable que se ha efectuado a un Contribuyente, con el fin de corroborar de que está cumpliendo con las disposiciones y ordenamientos fiscales.

Debiendo para ello los visitadores en el acta final que levanten reunir los siguientes datos indispensables para que su trabajo realizado no se vea afectado por vicios de procedimiento y sea solicitado posteriormente su nulidad.

#### CUERPO DEL ACTA

- 1.- Encabezado o parte superior de los folios.
- 2.- Antecedentes.
- 3.- Personalidad.
- 4.- Generalidades.
- 5.- Hechos.
- 6.- Complementarios.
- 7.- Lectura del acta.
- 8.- Cierre del acta.
- 9.- Fe de erratas
- 10.- Firmas.

A continuación trataré de explicar en que consiste cada uno - - - - - de los puntos anteriores que componen el cuerpo del acta final.

1.- Encabezado, es la parte inicial de que se va a componer un documento; así tenemos que se anotará en el ángulo superior izquierdo:

A.- Nombre.- Se anotará el nombre completo del visitado (persona física) ó bien la razón social sin abreviaturas, salvo las siglas de la sociedad (persona moral); nombre comercial y aviso de iniciación de operaciones, tomando éstos datos del Acta Constitutiva.

- B.- Giro de la empresa o persona física, este dato se sacará de la declaración que presenta.
- C.- Domicilio.- Deberá de estarse en este caso a lo que señala el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.
- D.- Registro Federal de Contribuyentes, se deberá de anotar las letras y números de que se compone y verificarlo con el alta con la que se dieron en la Oficina Federal de Hacienda.
- E.- Cédula de empadronamiento del Impuesto al Valor Agregado, debiendo sacar los datos también en la alta con que se registraron en la Oficina Federal de Hacienda, anotándose dicho dato en el ángulo superior derecho.
- F.- Número del oficio.- Se deberá de asentar el que le haya correspondido a la orden de Auditoría, dicho dato se localiza en el ángulo superior derecho del citado oficio.
- G.- Número de expediente.- Se anotará con el que se tenga controlado al contribuyente ya sea a nivel Central o Regional.
- H.- Orden de Visita.- Se anotará el número y tipo de revisión; ejemplos: F. P. F 0003/84; A.D.T 0050/85; R.E.2470; A.D. F0085/85, - mismo que aparece en la parte superior derecha de la orden de visita domiciliaria.
- I.- Acta de Visita Número.- Por lo general este dato no se llena, en virtud de que sería un poco difícil indicar que número de visita es, ya que puede suceder que se den los números "X" el día de hoy, y por razones que no estén a la mano de quien da los números se suspendan una ó dos los que si los llevan a cabo se presenta el caso de que tengan que levantar otra lo harán con números subsecuentes y de los que se suspendieron ya no se utilizarán o se cancelarían, pero sería por ello de que no puede llevarse a cabo ese control.

J.- Clase de Acto.- En el tema que tratamos se anotará: FINAL, por que es la que está concluyendo todo el procedimiento de la visita domiciliaria llevada a cabo a una determinada persona.

K.- Auditor.- Se pondrá la palabra Auditor y enseguida VISITADORES y se mencionará al personal que formó parte durante el desarrollo de la visita.

Lo anterior, se asentará en la hoja UNO del acta final y en las subse - cuentas únicamente se anotarán el nombre; Registro Federal de Contribu - yentes; cédula de empadronamiento y el número de folio.

Resulta de suma importancia para el visitado como para la autoridad el - que se cumplan en forma estricta con los requerimientos anteriores, ya - que ello puede favorecer al Contribuyente haciéndolo valer ante la auto - ridad, vicios o la carencia de algún requisito o que exista duda sobre - la secuencia o de datos y sea declarada su nulidad en el Tribunal Fiscal o en el Recurso Administrativo de Revocación ante la misma autoridad.

2.- Antecedentes.- Toda acta se inicia con los datos que se anotan en - ella se puede decir que son los antecedentes del acta, teniendo que - son estos:

A).- Lugar.- Se deberá de anotar la población, colonia, calle, núme - ro exterior; fecha en que se inicia el levantamiento del acta.

B).- Deberán anotarse los nombres de los visitantes que firmarán el acta.

C).- Se anotará el nombre completo del sujeto pasivo o la razón so - cial sin ninguna abreviatura excepto los de la sociedad.

D).- Domicilio.- El que aparece en la orden de auditoría.

E).- Indicar con precisión los ejercicios que se revisaron de acuer - do a la orden u ordenes de auditoría e impuestos revisados.

F).- Se anotarán los datos que aparecen en el encabezado del acta en su ángulo superior derecho del primer folio, citados en el pun -

to anterior con los mismos datos que en el punto anterior E, F, G y H.

I).- Fecha del oficio de la auditoría.

J).- Fecha en que se recibió la orden de auditoría o las de su ampliación en el caso que hayan existido.

K).- Nombre y Puesto de la persona que recibió la orden de visita; en el supuesto de que recibiera la orden una persona diferente al representante legal, debiéndose citar el número y la fecha del acta en la que se hizo constar dicho acto.

L).- Se anotará la identificación de los visitantes.

3.- Personalidad.- En este punto se deberá de anotar el nombre de la persona física con la que se haya entendido la diligencia y en caso de que haya sido con el representante legal de la visitada, los datos de la escritura en la que fué conferido el poder, los datos del documento con el que se haya identificado la persona que recibió la orden de visita domiciliaria; así mismo se anotará el nombre de los testigos designados por el visitado que se efectuaron previo requerimiento que se hizo al visitado, domicilios de los testigos, números de las cédulas en el Registro Federal de Contribuyentes y el documento con el que se hayan identificado. También deberán de asentar en caso de que, habiéndose requerido el representante legal del auditado o del visitado, según sea el caso, que nombrase a dos testigos de asistencia, se negó a hacerlo, por lo que los visitantes procedieron a designarlos.

4.- Generalidades.- En éste se debe de hacer una reseña de lo más esencial que servirá de base para la perfecta narración y asentamiento de los hechos, siendo éstos los siguientes:

A).- Visitas que ya le han sido practicadas con anterioridad, señalando además qué autoridad la llevó a cabo, número de la orden si es que la hubo, impuesto revisado; período que abarcó la visita-

y el resultado de ellas; pero también si es que manifiesta no haber sido objeto de ninguna otra, debiendo asentarse lo que la autoridad haya investigado y lo que conteste el Contribuyente.

- B).- Régimen Fiscal - Se asentará que impuestos son a los que está afectada la visitada, de conformidad con las actividades que realiza y además se indicará de cuáles es retenedora; así mismo si optó por cubrir el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, acorde a bases especiales de tributación; si tiene autorizaciones que modifiquen la forma establecida en las leyes para cumplir con sus obligaciones fiscales.
- C).- Constitución de la Sociedad.- Estos datos se deben de sacar únicamente de la escritura Constitutiva. Se anotarán todos los datos de modificación de las escrituras, si hubo en ellas cambio de denominación o razón social, aumento o disminución de capital, cambio de objeto, ejercicio social, domicilio, actividad o giro.
- D).- Fecha de iniciación de sus operaciones; se debe de asentar al que aparece en la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o bien el que aparece en el aviso.
- E).- Avisos; se deberán de citar aquéllos que debieron de ser presentados y que no se hizo, como lo es que la documentación se encuentre en otro lugar sin la autorización correspondiente, cambio de razón social, etc.
- F).- Giro o Actividad; se asentará primeramente el que aparece en las declaraciones, posteriormente lo que hace realmente la empresa de acuerdo con la documentación de ingresos y egresos, siendo esto lo real.
- G).- Contratos; cada uno de los contratos que sea elemento, prueba o fuente de observaciones que se va a consignar en el acta, se de

berá de anotar, con quien lo celebró, fecha de la celebración, vigencia y clase de los derechos y obligaciones que tuvo la auditada en el ejercicio que se revisa, derivados de los mismos, el texto de las cláusulas necesarias para conocer, fundar o comprobar las observaciones.

Por otra parte, se deberá de detallar todos los libros que fueron exhibidos a los visitadores, debiendo señalarse claramente la clase de libro; fechas de autorización y último asiento.

- 5.- Hechos.- En esta parte del acta se considera como la base de un acto, ya que se deberá de poner una mayor atención en la forma que consignen los datos u observaciones en una forma clara y lo más completa posible a fin de que se pueda proporcionar a las autoridades liquidadoras, los elementos necesarios para que puedan emitir la liquidación correspondiente y en la que se hagan constar las diferencias de impuesto que en su caso procedan en contra de los Contribuyentes objetos de visitas domiciliarias y además poder cobrárseles dichas cantidades dejadas de pagar en su oportunidad.

Debiendo para ello, la liquidación que se emita estar debidamente fundada y motivada.

Entendiéndose por fundada, que se deberá ir relacionando los artículos de los ordenamientos jurídico fiscales que establecen que ante los hechos probados y con las evidencias, surgen las obligaciones fiscales que se precisan y cuantifican en la liquidación y que exige sean cumplidas por los contribuyentes auditados.

Por motivación, es el de que todos los hechos, que muestran que los contribuyentes auditados no cumplieron con determinadas obligaciones fiscales, se vayan exponiendo con claridad y llevándose una secuencia de ello, además de que se deberá de hacer hincapié en el señalamiento de las pruebas o evidencias que den a entender claramente y -

que no quepa la menor duda de que en verdad acaecieron los hechos, por el importe y por el período que fue consignado en el acta.

Se hará constar cada uno de los impuestos a que está sujeto el Contribuyente y los ejercicios revisados; debiendo asentar los datos siguientes, existan o no irregularidades: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, Ingresos Totales; Deducciones; Ingreso Global Gravable; menos el Impuesto pagado, fecha en que se presenta la declaración. Asimismo, se deberá de anotar los datos anteriores en el caso de que la Auditada haya presentado una o más declaraciones complementarias. I.V.A.<sup>(23)</sup> Período revisado. Los datos a consignar en el acta se deberán de tomar de las declaraciones complementarias.

MES:	ING. TOTALES	ING. EXENTOS	ING. T. GRAL.	GRAVADOS T. ESPECIAL	IMPTO.	PAGADO TASA ESPECIAL.
						%

I.V.A.- Para asentarlo en el acta se deberá de poner:

MES:	MONTO DE LAS OPERACIONES	I.V.A. CORRES-PONDIENTE	I.V.A. ACREDITADO	SALDO A CARGO	IMPTO. COMPEN SADO.	IMPTO. PAGADO.

Resulta conveniente que se formule un cuadro tanto para el Impuesto Sobre la Renta como para el Impuesto al Valor Agregado, resumiendo las irregularidades que modifican las cifras declaradas agrupándolas por clase y en función a las partidas o renglones de las declaraciones, se deberá explicar los hechos que muestran que se incurrió en las irregularidades detectadas y las pruebas con las que se soportan.

Si la irregularidad es repetida en uno o varios de los ejercicios revisa-

(23) Impuesto al Valor Agregado, que entró en vigor en 1980, derogando el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

dos, es conveniente también agruparlos; pero si sellega a presentar una irregularidad que afecte dos impuestos diferentes, se deberá de hacer la narración de hechos de cada uno de ellos y soporte de pruebas respectivas, no siendo procedente el que se diga que se dá por reproducido lo asentado en el otro impuesto por economía procesal.

Se tiene como consecuencia de lo anterior, el que las liquidaciones que se realicen sean tan firmes y seguras en su determinación de impuesto, como en su fundamentación y motivación, debido a que los elementos aportados por los auditores fueron abundantes, precisos y completos, aunado ésto a que la persona que procedió a la liquidación entendió perfectamente lo que el auditor asentó en el documento base, ó sea las actas de visita domiciliaria; de otra manera, si existe un mal entendido por parte del liquidador al interpretar el acto, tendrá consecuencias graves, ya que ello dará lugar a que el contribuyente dándose cuenta de dicha irregularidad cometida por la autoridad liquidadora, solicitará que sea declarado nulo dicho acto en caso de que sea impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación ó revocado, que se hará valer ante la propia autoridad que emitió el acto; también puede suceder que por más que el dictaminador de la liquidación sea muy bueno y el acto de visita esté muy bago, incompleto, que carezca de datos o informes la liquidación que se emita será recurrida por el contribuyente alegando dichos vicios y declarándose improcedente el cobro del impuesto, pudiendo tener diferentes efectos, pudiendo ser, para el efecto, de que se emita otro, subsanando las irregularidad observadas, se declare su nulidad, entre otras.

6.- Actas Complementarias.- Por lo que se refiere a este tipo de actos; viene siendo aquéllos que como su nombre lo indica complementan a algunos otros actos, o sea que si al auditor por error o por negligencia se le pasa revisar alguna prueba o renglón, no obstante de haber



sido concluida y cerrado el acta final, se puede volver a revisar la documentación o los errores que tuvieron en la práctica de la visita, cumpliendo para ello con todos los requisitos exigidos para los parciales de inicio o finales, sin embargo al efecto, me pregunto hasta cuando existiría definitividad en un acta final, quedando los contribuyentes en un estado de incógnita, en virtud de que no sabrían si volverían a revisar el renglón o papel que no se hubieren estudiado durante el desarrollo de la Auditoría, pudiendo el Contribuyente presentar declaración complementaria haciendo el estudio de lo que considera que en la Auditoría no se estudió y en caso de que del estudio resulte saldo en contra, podrá presentar declaración complementaria únicamente modificando ese renglón y en caso de que resultase con saldo a favor está en aptitud de solicitar su devolución.

También puede ser acto complementario a un acta parcial o final en los casos de que se haya olvidado algún hecho y posteriormente lo recuerdan los auditores, en este caso en vez de que lo hagan en una fé de erratas, levantarán acta complementaria a la que estén levantando, poniendo en ella los hechos que se hayan olvidado, asentar en el acta parcial o final y posteriormente indicarse que esa acta complementaria forma parte del acta final de Auditoría, (art. 46, párrafo 1º del Código Fiscal).

- 7.- Lectura del Acta.- Se anotará el nombre del representante legal o con quien se haya entendido la visita, el puesto que desempeña e indicarle que en caso de existir inconformidad, deberá expresar ésta mediante escrito dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la conclusión de esta acta, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General Técnica de Ingresos o ante la Administración Fiscal Regional, exponiendo las razones de su inconformidad en forma circunstanciada y ofreciendo las pruebas pertinentes que debe-

rá rendir simultáneamente a su inconformidad, haciéndole saber que en el caso de no ofrecer dichas pruebas dentro de dicho plazo perderá el derecho de hacerlo posteriormente y se le tendrá por conforme de los hechos asentados en la presente acta.

8.- Cierre del Acta.- Se debe de indicar en esta etapa de que se dá por terminada la diligencia, señalando la hora, día, mes y año y además de cuantas copias y original se levantó, así mismo debe de entregarse al representante legal, al igual que de todas y cada una de las actas parciales de que se haya hablado en la parte relativa a complementarias, una vez que sea firmado por todos los que hayan intervenido en la Auditoría.

9.- Fé de erratas.- Esta se haga para que en un dado caso de que al estar se mecanografiando el acta se llegase a cometer un error y se dá cuenta en el acta, se pondrá la palabra NO VALE y en seguida se pondrá lo que se quería decir.

Por otra parte si una vez terminada el acta en mecanografía y se detectan al estarse leyendo, algunos errores, entonces se pondrá en renglón corrido Folio No.                      Renglón No.                      Dice                      Debe decir; pero es de aclarar que en esta parte tan importante como lo es todo anterior, aquí no se podrá asentar irregularidades cometidas durante el desarrollo de la visita, sino que únicamente para corregir errores de mecanografía.

Aunado a lo anterior se debe de asentar la leyenda de TODO LO TESTADO NO VALE.

10.- Firmas.- Se deberá de asentar en la parte central del acta la del Representante Legal; abajo los que actuaron por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así mismo en la parte inferior a los de la Secretaría, los de los testigos.

Es de aclarar que en los casos de que no quieran firmar el visitado o

testigos, debe hacerse constar ese hecho y los visitadores en caso de que los testigos sean los que no quieran firmar, debe ría de recurrir al visitado para que designe otros y en caso de que no lo haga lo harán los visitadores, haciendo constar claramente este hecho, procediendo después, los visitadores a entregar copia del acta al visitado.

I).- LA INCONFORMIDAD, COMO MEDIO DE DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES OBSERVADOS.

En el punto a tratar, debemos hacer una aclaración en el sentido de que en el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1983 señalaba en su artículo 54 que la inconformidad se presentaría en contra del acta final y complementarias dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre del acta final.

Sin embargo, el citado artículo 54<sup>(24)</sup> fue modificado para ir más allá de lo que señalaba anteriormente, indicando actualmente que se podrán inconformar los contribuyentes en contra de los hechos asentados en las actas complementarias, el término correrá a partir del día inmediato posterior al en que se cerró dicha acta. Por lo que se refiere a el acta final sigue en los mismos términos que tenía antes de que los contribuyentes se podrán inconformar en contra de los hechos asentados en el acta final dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior al en que se cerró el acta, acompañando las pruebas pertinentes que desvirtúen lo observado por los visitados.

El Artículo 54 del Código que nos ocupa, señala claramente que al escrito de inconformidad se acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculados a los hechos que se pretendan desvirtuar, haciendo en ello una aclaración en el sentido de que las pruebas que se acompañen serán aquellas que no se hayan solicitado la presentación de éstas durante el desarrollo de la visita; hecho que si se hizo el requerimiento en el desarrollo de la visita y que por razones que se encuentren fuera del alcance del visitado las pruebas se tendrán por no presentadas no obstante de que

---

(24) Modificado por la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

se haya hecho el asiento correspondiente de dicha documentación en los libros respectivos, siendo este caso que se plantea de la documentación al ser solicitada se haya encontrado en cajas tapadas con otros documentos - de otros años y que se hubiesen encontrado por mera suerte, luego entonces la autoridad no los tomará en cuenta, en consideración muy particular pienso que la autoridad debería de tomar en cuenta dicha aportación de las pruebas documentales, máxime que no sólo aporte eso sino que se soporte aún más con los libros diario, ingresos y mayor para que en un momento dado fuera justa la autoridad, no obligando a contribuyentes justos y honrados a pagar otro impuesto por el ya cubierto en su oportunidad.

No obstante de que el artículo en comento no da un término para la presentación de la inconformidad para las compulsas que se realizan a terceros-cuenta con un término que se debe de entender que son 45 días de cerrada la acta parcial para hacerse valer la inconformidad; pero ésta deberá de ser antes de que se cierre el acta final, toda vez que si se cierra el acta final inmediatamente después del acta parcial no se podría analizar las probanzas que acompañó a su escrito de inconformidad y que refuerzan el dicho del auditado.

El mencionado procedimiento resulta actualmente obligatorio para la autoridad, ya que ello tiene como fin el que se depure en forma más justa la situación del visitado.

Es de suma importancia el calificar de que si un contribuyente se inconformó con el resultado de la compulsas antes del cierre del acta final por haberse otorgado un plazo diferente en forma discrecional y posteriormente vuelve nuevamente a presentar escrito de inconformidad en contra de las compulsas en forma conjunta con la del acta final, en este caso deberá de analizarse de nueva cuenta toda la documentación que acompañe y que vaya soportando lo que haga valer en contra de los hechos observados u opiniones de los visitantes que no constituyen resolución definitiva, si

no que esta sera hasta después de haberse analizado los argumentos del visitado junto con las pruebas documentales aportadas, y lo del acta final levantada por los visitadores, se puede concluir de que existe una diferencia de impuesto a cargo del Contribuyente visitado, no obstante de que si éste considera que no infringió ninguna Ley, tiene el derecho y opción de interponer el recurso administrativo de revocación ante la autoridad que emitió la resolución que le causa perjuicio, o en su defecto puede hacer valer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por vicios de legalidad en el acta y -- que la resolución esté fundada en ellos.

Criterio, que es sustentado por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en su Jurisprudencia No.84 misma que reza de la siguiente manera:

"ACTA DE VISITA.- LA INCONFORMIDAD CON LO ASENTADO EN --  
ELLAS NO IMPIDE IMPUGNAR SU LEGALIDAD.- De acuerdo con lo establecido en la fracción VIII<sup>(25)</sup> del artículo 84 del --  
Código Fiscal de la Federación, el no haber agotado la inconformidad en contra de los hechos asentados en un acta de auditoría, o el no haber aportado pruebas cuando se ha ya hecho valer, sólo da como resultado que se tenga al visitado por conforme con los hechos asentados, pero no le impide impugnar los vicios de legalidad de dicha acta, -- cuando sirva como fundamentación de la resolución liquidadora, promoviendo para ello, en contra de ésta, los medios de defensa legalmente procedentes.

---

(25) Modificado por D.O.F. de 31 de diciembre de 1982, ac  
tualmente viene siendo el artículo 54.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior - del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231<sup>(26)</sup> fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones -- 287/78 de 10 de agosto de 1978, 1302/78 de 17 de octubre de 1978 y 216/79 de 22 de agosto de 1979.

(26) Modificado por D.O.F. de 31 de diciembre de 1982, en vigor a partir del 1.º de enero de 1983, a excepción del Título VI que entró en vigor el 1.º de abril del mismo año.

CAPITULO IV  
CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LOS DATOS ASENTADOS  
EN LAS ACTAS DE AUDITORIA

A).- MENOSCABO EN LOS INGRESOS DEL ESTADO.

En este tema a tratar, quiero decir con menoscabo, una disminución en la recaudación de los ingresos por parte del Estado, en un período de un año, proviniendo ésta, por varias razones o motivos, siendo algunos de ellos, los siguientes:

1.- El que los legisladores al momento de expedir las leyes que deben regir éstas no se encuentren claras y precisas, ocasionando con ello que la mayoría de los contribuyentes evadan el impuesto, habiendo varias causas para ello, como son:

a).- Ignorancia.- La mayoría de los ciudadanos que deben de tributar no lo hacen, esto se debe a que una gran mayoría no saben leer ni escribir, luego entonces, cómo queremos que interpreten una ley?; pero también resulta muy cierto que el desconocimiento e ignorancia de las leyes no las exime de su cumplimiento y que en ocasiones por la falta de orientación se ven obligados a cubrir cantidades que no corresponden al fisco por haberse ya cubierto con anterioridad y que a fin de evitarse vueltas y vueltas a oficinas de la Secretaría de Hacienda prefieren pagar de nueva cuenta el Impuesto o Sanción que injustamente les hace exigible la autoridad.

b).- Que cumplan parcialmente.- Esto es, al no entender en forma clara las leyes, tiendan a no cumplir correctamente, en un cien por ciento como deberían de hacerlo, o que entendiendo las leyes hagan caso omiso a ella, pagando al fisco únicamente lo que quieran corriendo el riesgo de no verse nunca ser objeto de una revisión o de una visita domiciliaria.



c).- Los evasores.- En este tipo de Contribuyentes, considero que se encuentran dos tipos de evasores:

I.- En primer término podríamos decir que son aquéllos que de una forma u otra, no cumplen con sus obligaciones tributarias, ya sea por desconocimiento total o parcial de la Ley y de acuerdo con lo que se comentó en los incisos anteriores, al menos en esa forma es la que se respaldan y que por regla general no logra la autoridad el que reconozcan dichos errores o que no cumplieron con las disposiciones legales, simplemente porque así lo quisieron éstos y no con los argumentos que en un momento dado es lo que pretenden hacer valer.

II.-El segundo tipo de contribuyentes son aquéllos que de alguna forma gozan o se ufanan burlando la evasión fiscal, fundándose para ello en los errores de los legisladores al emitir una ley o cuando reforman las mismas; haciendo valer los errores desde el inicio en que la autoridad comienza a comprobar el que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, siendo éstas a partir de las órdenes de visita domiciliaria, haciendo valer la inconformidad; que en temas anteriores ya se ha comentado, procediendo la autoridad una vez que dá por concluida la visita domiciliaria a emitir la liquidación, estudiando para ello el escrito de inconformidad, los argumentos hechos valer y las pruebas que haya acompañado a su escrito, posteriormente si la autoridad considera que el contribuyente visitado le asiste la razón o que si el argumento de los auditores asentado en las actas, no puede ser defendido, ni en el recurso administrativo, ni en el juicio de nulidad, la autoridad liquidada

ra procederá a enviar el asunto mediante ponencia al archivo, en el caso de que proceda la liquidación en la que se determinan diferencias de impuesto a cargo de los contribuyentes y que una vez que sean exigidos por las autoridades ejecutoras (oficinas Federales de Hacienda), y éstos harán el estudio al oficio mediante el cual se esté determinando el impuesto a su cargo y después de hacer un minucioso estudio, no tomando para ello en cuenta el que se haya cometido la omisión del impuesto, impugnan dicha resolución a través del medio de defensa que más consideren conveniente a sus intereses y que en su caso tengan una resolución más rápida y en conocimiento más amplio de las leyes. La autoridad ante la que se haya interpuesto el recurso, considerará si no existieron vicios de forma y de fondo, por el primer vicio resolverá para el efecto de que se tome en cuenta determinada prueba o se haga la corrección de alguna cantidad; así mismo también puede dejar sin efectos la resolución impugnada en forma lisa y llana, ocasionando en cualquiera de las dos maneras de la resolución pérdidas para el fisco federal, ocasionando además que gaste cantidades muy fuertes para la conclusión de que los contribuyentes tienen impuestos a su cargo y a lo futuro no pueda hacerlo efectivo por errores del personal que haya intervenido en la determinación del crédito, en la resolución del recurso de revocación o del juicio de nulidad y que en ocasiones se llega hasta el amparo. También suele suceder que después de transcurridos más de 5 años para que la autoridad pueda hacer efectivo un crédito, resulta que para entonces la moneda ha perdido su valor adquisitivo.

En los casos de que existan vicios de fondo éstos se revoc  
rán para que la autoridad que los haya cometido los subsane,  
siempre y cuando éstos no estén en contra de las disposicio  
nes legales, ya que este tipo de violaciones no pueden ser-  
subsanadas.

Por otra parte, no debemos pasar desapercibidos el que el -  
personal de la Secretaría de Hacienda no se encuentra debi-  
damente capacitado y que por ello es que se cometan infini  
dad de errores insubsanables, trayendo con ello como se di-  
jo anteriormente, el que el Estado deje de percibir grandes  
sumas de dinero por ello.

B).- DETERMINACION DE UN CREDITO.

El Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, dice:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena" y el artículo 6 en su primer párrafo señala "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran..."; el Lic. Flores Zavala señala que, "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito"<sup>(1)</sup> criterio muy cierto y al cual me adhiero, ya que efectivamente el crédito nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, tal y como lo asimila el Artículo 6o. antes mencionado.

Sin embargo es importante señalar que cuando los contribuyentes no cubren el importe del crédito al momento en que tienen la obligación, es necesario que el Estado como persona de derecho público dicte una resolución que al momento de establecer el derecho de cobro, ordene la percepción inmediata de la prestación adeudada, sin la resolución no se puede exigir el cobro del adeudo por vía administrativa; pero la ejecución inmediata que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo de sus resoluciones, no significa que sea definitiva, sino que únicamente señala el inicio de un largo procedimiento, la Autoridad Fiscal en cobrar el adeu-

---

(1) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., 11<sup>a</sup> Ed., México 1969, -- Pág. 44

co y el contribuyente de tratar de demostrar a la autoridad que no tiene razón de ser el cobro del supuesto crédito, teniendo la obligación el contribuyente el de garantizar el crédito fiscal, al hacer valer cualquier medio de defensa.

Por otra parte, el tratadista Giulioni Fonrouge<sup>(2)</sup> define la determinación o liquidación de la obligación fiscal, manifestando que: "Consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". El Lic. Sergio F. de la Garza, resume el procedimiento de liquidación o determinación, señalando que: "En nuestro derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de liquidación o determinación:

- 1.- La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, "Autodeterminación", auto accertamento), y por algunos autores españoles "auto-imposición".
- 2.- La liquidación que realiza la autoridad administrativa, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento "normal" de liquidación.
- 3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, denominada "liquidación de oficio", "determinación de oficio", o "liquidación estimativa".
- 4.- La liquidación determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o "concordato" celebrado entre la autoridad tributaria y el

---

(2) GIULIONI FONROUGE, G. "Derecho Financiero Argentino", Edit. Depalma, 2a. Ed., Buenos Aires 1970, p.518

sujeto pasivo.<sup>(3)</sup> Considero en forma estricta que las Autoridades Tributarias hacen uso a diario de cualquiera de los cuatro tipos de procedimientos para oficializar un crédito no cubierto oportunamente a lo que la autoridad recaudadora hace efectivo el adeudo respectivo, a través del procedimiento administrativo de ejecución de conformidad con los formulismos que al efecto establece el Código Fiscal de la Federación y que en los casos de que los contribuyentes hagan valer cualquiera de los medios de defensa que establece el citado Código, deberá de ser exigida la garantía del crédito respectivo.

(3) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., 6a. Ed., México 1975, - - Pág.573

C).- IMPOSICION DE SANCIONES.

En el tema anterior, se comentó que el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes tributarias, al efecto el Gobierno Federal con el fin de controlar debidamente la recaudación y que cada día sea superado lo recaudado con anterioridad, ha establecido diferentes obligaciones que deben de cumplir en forma espontánea, real, cierta y exacta los pagos de las contribuciones que los gobernados se vean afectados, pudiendo ser Federales, Estatales o Municipales, teniendo por ejemplo una primordial, el que se deben de inscribir en el Registro Federal de Contribuyentes, por citar alguna de tantas, la obligación debe de ser cumplida en el término establecido en la Ley, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, trae como consecuencia la aplicación de una sanción, por la infracción cometida a la ley, tomando en cuenta que para la aplicación o imposición de una sanción, la conducta debe de estar contemplada su debida observancia en Ley. No todas las infracciones, tienen las mismas características, de acuerdo a la tipificación de la infracción depende la sanción. (Arts. 75 a 91 del Código Fiscal). El Lic. Miguel Angel García Domínguez<sup>(4)</sup> señala que "la infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse los impuestos se menoscaba la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección jurídica; estas infracciones producen daño o lesión inmediato y directo a los bienes jurídicos que la Ley Fiscal Penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la conviven-

(4) "La infracción fiscal", Miguel Ángel García Domínguez, Tratado de la infracción fiscal, México, Editorial Porrúa, S.A., 1988, p. 24

cia civil.

La infracción fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para dichos bienes. Las normas que las establecen tutelan de modo indirecto dichos bienes".

Por otra parte, el Licenciado Emilio Margafin Manautou<sup>(5)</sup> en forma muy acertada, hace una clasificación de las infracciones, siendo éstas: "a).- Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales. La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Precisamente por ser una infracción no intencional algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, o sea, que son aquellas infracciones que son cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del causante, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública, v. gr.: Alterar la contabilidad y exhibir un documento falso;

(5) MARGAFIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edif. Universitaria Potosina Ga. Ed., México 1981, Págs. 313 y 314.



falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos, etc.

b).- Infracciones instantáneas e infracciones continuas.- Las primeras - son las que se consuman y agotan en el momento en que se cometen; V. gr.: no presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, es decir son los que se realizan instante - tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos, - V. gr. llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar - doble juego de libros de contabilidad, etc.

c).- Infracciones simples e infracciones complejas.- Las infracciones - simples son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposi - ción.

Las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diver - sas disposiciones y a todas ellas se fija una sanción. Ejemplo, la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración del Impues - to sobre la Renta, causantes mayores, origina a su vez la no presenta - ción de la declaración del Impuesto sobre Dividendos.

d).- Infracciones leves e infracciones graves.- Las infracciones leves - son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer con - sigo la evasión de créditos fiscales. Infracciones graves, son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión - de créditos fiscales.

e).- Infracciones administrativas e infracciones penales.- Las infraccio - nes administrativas, son las que califica la autoridad hacendaria y las - infracciones penales, son las que califica la autoridad judicial".

Para mi consideración, por el hecho no cumplir con las formalidades exi - gidas por la Ley, desde ese momento se está cometiendo una infracción -

por no cumplir en el tiempo con las obligaciones a que está sujeta como persona física o moral.

Por otra parte, las infracciones de comisión o intencionales, así como las graves, no únicamente impiden al Estado recaudar los ingresos que programó obtener en un período (un año), además causan un daño social, ya que perjudican a terceros que adquieren o enajenan bienes con este tipo de Contribuyentes de buena fe, ya que en una revisión, al solicitarles documentación se desprenda que éstos sean los que están infringiendo al fisco, sin serlo, por lo que las sanciones que se les aplica son muy bajas. (Artículo 75, Fracciones I y V) y las autoridades liquidadoras por estas infracciones aplican un porcentaje que va de 160% a un 220%, debiendo de aplicarse para este tipo de contribuyentes de un 200% a un 300% para la primera detección de la infracción y para futuras infracciones idénticas de un 300% hasta un 400%, dicho criterio lo considero correcto, desde el punto de vista en que a mayor porcentaje de sanción será menor la cantidad de contribuyentes que hacen infringir las disposiciones fiscales, y en la forma que actualmente se sanciona resultan irrisorias las cantidades que deben de pagar, esto es, siento que a una persona física o moral les conviene en un momento dado no llevar contabilidad (Fracción I, Art. 83 del Código en cita) y en el caso de que estas personas sean descubiertas, puede transcurrir para ello un mes, un semestre, un año o varios y si al momento de supervisarlos (si es que acaso los localizan o descubren), encuentran documentación sólo por un mes, se podría pensar está iniciando actividades, por ello la autoridad aplica una sanción de \$6,250.00 a \$62,500.00 (Fracción I, Art. 84 del Código en cita) y, en caso de que se le aplique la mayor deberá de reunir ciertos requisitos, que señala la Jurisprudencia No. doscientos treinta y cuatro de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación. Sin embargo, los sujetos lo pensarían más si la sanción que se les aplicara fuera de

(\$200,000.00 a \$300,000.00) para la primera detección y para las posteriores multas que vayan de \$300,000.00 a \$500,000.00, conviniéndole además en su caso que le apliquen la estimativa. (Art. 55 del Código en comentario). Resulta penoso que el Código contemple multas que van de \$8,250.00 a \$62,500.00 por infracciones que deben de ser mayores como es en el caso de la infracción de no llevar contabilidad; multa que siento que es verdaderamente inverosímil, dadas todas las consecuencias que lleva consigo dicha infracción.

#### J U R I S P R U D E N C I A No. 234

MULTAS.-LA AUTORIDAD TIENE ARBITRIO PARA FIJAR SU MONTO CUANDO LA LEY SEÑALA EL MÍNIMO Y EL MÁXIMO DE LAS MISMAS.- Siempre que una disposición legal señala el mínimo y el máximo de una multa que debe aplicarse a determinada infracción, la autoridad goza de arbitrio para fijar el monto de la misma, y si bien el artículo 37, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (1962) señala algunos de los criterios que deben justificar dicho monto cuando establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al imponer la sanción que corresponda, tomará en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal, cuanto para infringir en cualquier otra forma las disposiciones legales o reglamentarias, estas circunstancias constituyen lineamientos genéricos que la autoridad no debe ignorar, pero que habrá de adecuar al caso concreto, tomando en consideración las características peculiares y específicas de éste, que pueden comprender otros elementos no mencionados explícitamente en la disposición citada, ya que del texto de la misma no se desprende que la intención del legislador haya sido convertir la aplicación de las sanciones en una facultad reglada, sino sólo dar una pauta de carácter general que la autoridad debe seguir a fin de que la sanción que imponga esté debidamente motivada, y si el san

cionado no lo considera así, toca a él impugnar concretamente las razones dadas por la autoridad y demostrar que las mismas son inexistentes o inadecuadas para apoyar la cuantificación de la sanción impuesta.

Revisión No. 84/84.- Resuelta en sesión de 24 de agosto de 1984 por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.

Revisión No. 489/84.- Resuelta en sesión de 12 de junio de 1985 por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.

Revisión No. 768/84.- Resuelta en sesión de 18 de septiembre de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.

Para considerar si se cometió infracción a una norma jurídica, la interpretación que se debe de hacer a estas deberán de ser en forma estricta, de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 5o. del Código Fiscal y que reza así: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta..."

La aplicación estricta tiene como finalidad excluir la analogía y mantener el principio Constitucional contenido en su Artículo 14 que menciona: Nullum crimen sine lege, por lo que las normas relativas o infracciones deben de ser interpretadas en sentido restrictivo y no hacerse en su sentido gramatical, tampoco debe de hacerse en forma extensiva, mucho menos aplicarse por analogía; al efecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación<sup>(6)</sup> sustenta en su Jurisprudencia número sesenta y tres, que: "MONTO DE UNA SANCION.- SU MOTIVACION DEBE CONSISTIR EN DETERMINA

(6) TRATADO DE DERECHO DE LA FEDERACION, Cuarta y Quinta Edición, El Porfiriato de México, Tomo III, imp. Talleres de Impresora Publicitaria y Editorial, la. Ed., México 1982, -- Pág. 530.

CIONES ESPECIFICAS RELATIVAS AL INFRACTOR Y NO EN EXPRESIONES GENERICAS.

Del análisis cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal en relación con el artículo 16 Constitucional, se deduce que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado, o sea a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubieran concurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva, especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta.

Tesis de jurisprudencia sustentada por esta Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 190/79, 492/79 y 243/79 de 15 de febrero de 1980.

(Texto aprobado en sesión de 18 de julio de 1980)."

Así mismo es conveniente señalar que el Tribunal Fiscal de la Federación<sup>(7)</sup> señala: "Es necesario establecer, en primer lugar, que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal y así lo declaran los tratadistas entre los cuales se puede citar a FLEINER y MERKL. De tal manera, que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que no hay pena sin ley, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón."

Las autoridades fiscales, para poder aplicar una sanción, deben de tener un fundamento en Ley y que contemple en forma específica y precisa los diferentes tipos de incumplimientos en que puedan incurrir los contribuyentes o terceros, para imponer una determinada sanción.

<sup>(7)</sup> Revista de la Federación de Fiscales, "Luz de 16 de mayo de 1980, pág. 246

El Código Fiscal Tributario prevee únicamente como infracciones, algunos incumplimientos de obligaciones, otros se encuentran además tipificados como delitos, por lo que una misma conducta puede catalogarse como infracción fiscal y como delito, teniendo competencia para resolver un juez y la Autoridad Administrativa, recallendo resolución en forma independiente o sea que se tiene una autonomía para estudiar a cada una por separado, o sea la sanción por el delito así como la sanción por la infracción, lo anterior se confirma con lo dispuesto en el Artículo 94 del Código Fiscal que a la letra dice:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las Autoridades Administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."

Al efecto la C. Lic. Margarita Lomeli Cerezo<sup>(2)</sup> consiente en que:

"Tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo repressivo o punitivo y que la diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: Las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas."

Tenemos como ejemplos los siguientes: Artículo 79, fracción I, sancionada esta infracción en el Artículo 80 en su fracción I, por la cantidad de \$12,500.00 y calificada como delito en el artículo 110, fracción I y que señala que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión (arts. del Código Fiscal de la Federación).

---

(2) LOMELI CEREZO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, --  
Edit. CIA. Editorial Continental, S.A., 1a. Ed., México 1979  
Pág. 21

Así también encontramos que las fracciones II y III del artículo 79, se aplican multas en el artículo 80; para la primera una multa en cantidad de \$12,500.00 y para la segunda en cantidad de \$6,250.00. Las anteriores infracciones señaladas en el artículo 79 se encuentran tipificadas además como delito en el artículo 110, fracción II del Código Fiscal.

Es de mencionar que no se entra al fondo de las fracciones antes citadas, en virtud de que se hará en el tema siguiente. No puedo pasar por alto, - el que toda multa que se aplique al gobernado debe de estar debidamente fundada y motivada, además de otros requisitos y que considero de manera certera, así lo señala la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación .

**MULTAS FISCALES.- REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE AL IMPONERLAS.-** De acuerdo con lo previsto por el numeral citado, la autoridad fiscal al imponer multas por infracción a las disposiciones legales respectivas, deberá cumplir con dos tipos de requisitos. Por un lado deberá fundar y motivar la imposición de la sanción, entendiéndose por ello que tipifique la infracción cometida y cite los preceptos jurídicos adecuados tanto a la infracción misma como a la sanción aplicada. Por otro lado, lo anterior si bien es suficiente para acreditar la procedencia legal de la sanción no lo es para justificar su monto, pues para ello la autoridad deberá cumplir con el segundo requisito, a saber, tomará en cuenta las circunstancias especiales del caso al que se refiere la fracción I del artículo 37 del Código Fiscal y sólo mediante la consideración de las mismas fijará el monto de la sanción. De lo anterior, se desprenden las siguientes reglas: a).- Si la autoridad no funda ni motiva su sanción, la misma deberá anularse con base en lo previsto por el artículo 228 inciso b) - del Código Fiscal por incumplimiento de las formalidades respectivas; -

b).- Si la autoridad fundó y motivó indebidamente su sanción, la misma deberá anularse por la causal establecida en el inciso c) del citado artículo 228 por no haber aplicado la Ley en forma exacta; c).- Si la autoridad fundó y motivó su sanción, pero no el monto de la misma (y éste es superior al mínimo), al no tomar, ni expresar -- las circunstancias del caso, se deberá nulificar en ese aspecto con base en el inciso d) del artículo 228; d).- Si la autoridad, aun cuando tome en cuenta y exprese dichas circunstancias especiales, previstas en el artículo 37, fracción I, no aporta las razones porque considere -- que dichas circunstancias se dieron en determinado grado o sentido, resulta que su sanción tiene un monto excesivo, y por tanto deberá anularse con fundamento en el inciso d) del multicitado artículo 228, por desvío de poder; e).- Finalmente, si aun cuando la autoridad exprese dichas razones que la llevaron a calificar o considerar -- que se habían dado en determinado grado o sentido las -- circunstancias del artículo 37 fracción I, el juzgador -- considera que las citadas razones son indebidas, procede nuevamente la nulidad del proveído con fundamento en el inciso d) multicitado. Sin embargo, en estos dos últimos casos corresponderá al actor acreditar que se incurrió -- en dicho desvío de poder, mediante el planteamiento de -- sus circunstancias especiales y debiendo acreditar la ve -- raz existencia de las mismas; para que dándose estos su -- puestos la Sala Sentenciadora tenga los elementos sufi -- cientes para juzgar si la sanción impuesta fue legalmen --



te adecuada. (1188)

Revisión 1080/72.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de -- 1980, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos Registrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: Lic. Diana Bernal Isdrón de Cueva. (9)

En relación al criterio anterior, concluyo opinando que, cuando no se reúnan los requisitos jurídicos referentes, lo cual es en la mayoría, sino es que en casi todas las multas impuestas por la autoridad liquidadora, sean dejadas sin efectos, vía recurso administrativo de revocación y en el supuesto de que sean confirmadas, lo cual se queda por criterio que sustente la autoridad impositora o por la Dirección General Técnica de Ingresos, - Subdirección de Recursos de Revocación, resoluciones que si son impugnadas vía Juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en su mayoría son declaradas su nulidad; siendo mínimas las sanciones que realmente se confirman, éstas pueden ser porque no se hizo un buen planteamiento o no se cumplió con algún requerimiento de documentación que la autoridad haya hecho y el recurrente no lo cumplió, en el término otorgado para la presentación de dichos elementos de prueba.

---

(9) R.F.T., T.O. II, No. 12, Mayo-Junio de 1980, Pág. 130

D).- QUERRELLA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA POR LA POSIBLE COMISION DE DELITOS.

Comenzamos citando lo que define el Lic. Rafael de Pina,<sup>(10)</sup> cuanto a Querrela "Acto procesal de parte (o del Ministerio Público) mediante el que se ejerce la acción penal".

Por otra parte, el Lic. Eduardo Pallares<sup>(11)</sup> citando a (Escriche), define a la Querrela como "La acusación o queja que uno pone contra otro que le ha hecho algún agravio o cometido algún delito, pidiendo se le castigue". Nuestro Código Fiscal señala en su artículo 92 que "Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo (II, de los delitos fiscales), será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105,- 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

II.- Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 105.

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

... Los procesos por delitos fiscales a que se refieren las tres Fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos res

(10) DE PINA, RAFAEL, Diccionario de Derecho, Edit. Porrúa, S.A., 5a. Ed., México 1976, Pág. 320

(11) PALLARES, EDUARDO, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Edit. Porrúa, S.A., 16a. Ed., México 1984, Pág. 677

pecto de las personas a que la misma se refiera..."

Lo anterior estaba contemplado en el Código Fiscal que estuvo en vigor - hasta el 31 de diciembre de 1932 en su artículo 43.

La Secretaría de Hacienda podrá querrellarse por los delitos fiscales en el término de tres años contados a partir de que la Secretaría tuvo conocimiento del delito y si no lo tiene en cinco años, no ejercida la acción en dichos términos prescribirá.

El Código vigente al 31 de diciembre de 1932, era un poco más estricto - en cuanto a la imposición de las penas, pues las penas que aplicaba iban de un día, un mes, seis, ocho, nueve a doce años y en el Código Fiscal - vigente a esta fecha, sus penas son de un mes, un año, tres años, seis - años hasta nueve años, de lo que se desprende que el Código anterior al que entró en vigor el 1o. de enero de 1933 era más estricto, aunado a - que el Código anterior al año de 1933 se cometía con frecuencia el abuso de autoridad; dado que el artículo 42 no individualizaba las multas por las infracciones cometidas, acto que el Código Fiscal vigente, sí individualiza las infracciones y las multas que se debe de aplicar a cada una - en particular, aunque, volviendo a repetir que son muy bajas.

La sanción procede de acuerdo a la gravedad de la infracción, por lo que considerando que la autoridad fiscalizadora para querrellarse, necesita estudiar la gravedad de la infracción, al respecto es conveniente hacer el - comentario que de manera muy acertada sustentan los Catedráticos José - Luis Pérez Ayala, Donde de Cedillo y Eusebio González, el primero en Hacienda Pública y el segundo de Derecho Tributario<sup>(12)</sup>,...1º, exista o no - un previo requerimiento de la Administración para presentar las declaraciones exigidas dentro de cada tributo (obviamente reviste mayor gravedad el incumplimiento que sigue el oportuno requerimiento administrati -

(12) Tratado de Hacienda Pública y Derecho Tributario, Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Edit. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 2a. Ed. Madrid 1972, Pág. 355

vo); 2º, se trate de la omisión en la presentación de una declaración exigida o se presente una declaración falsa o inexacta que no sea consecuencia de simples errores aritméticos. En este último caso, es decir, en el supuesto de presentar una declaración falsa, surgen graves problemas interpretativos en relación con el artículo 80, b) y, en general, con la teoría del fraude a la ley tributaria, pues, de una parte, toda falsedad exige un dolo específico en su comisión, esto es, la conducta mendaz o engañosa es elemento constitutivo de la falsedad que, obviamente, va dirigida a entorpecer, apiazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer la realización o exacta dimensión del hecho imponible realizado; de otra parte, aun siendo teóricamente posible distinguir entre la acción dirigida a ocultar la realización del hecho imponible mediante una declaración falsa (artículo 79, a), y la acción dirigida a revestir dicha ocultación de una apariencia de legalidad mediante el recurso a la norma de cobertura (fraude a la ley tributaria), parece claro: 1º, la mayor dificultad probatoria de la existencia de esta segunda figura; y 2º., su mayor peligrosidad, dado el refinamiento de medios utilizados al perseguir idéntico propósito".

Se desprende de lo anterior que la autoridad fiscalizadora, a través de sus actos de inspección y comprobación se puede percatar con facilidad si el contribuyente que es objeto de visita domiciliaria, se encuentra con un aparente cumplimiento o se compruebe que lleva, doble juego de libros; facturas; notas; declaraciones incoherentes o sea que no concuerden los datos asentados en la declaración, con los asentados en los libros o viceversa, ni la documentación que soporte los datos dichos en la declaración, o en definitiva que carezca de contabilidad, soslayando pretextos

tos de que si la lleva, pero que se encuentre en otro lugar, etc., hechos que considero no debe de permitirse.

Por último, mencionaré que en su gran mayoría de las infracciones tipificadas como tales en los artículos del 75 al 91, no se encuentran claras al contemplarse como delitos fiscales, como ejemplos citaré algunos de ellos:

"Artículo 79.- Son infracciones relacionadas con el registro federal con tribuyente las siguientes:

... III.- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea."

Contemplada como delito la fracción anterior por el "Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

II.- No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad."

Se pueda observar de las dos fracciones anteriores que existe incongruencia, esto es, la fracción III del Art. 79 nos señala: que es infracción el no presentar los avisos y por su parte el Art. 110 en su fracción II, nos dice: el que no rinda al citado registro, los informes.

Artículo 75, fracción II, inciso "e).- que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la documentación", se contempla como delito, la infracción anterior en el artículo 111, fracción III, misma que dice: "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."

La incongruencia que veo, es la siguiente:

El Artículo 111, frac. III señala que 1º Oculte, no está indicado en el inciso e) en comento; 2º Altere, tampoco se encuentra en el inciso e); - 3º O destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, - así como la documentación relativa a los asientos respectivos y el inci-

so e) contempla como infracción que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad, dichas incongruencias me llevan a pensar si en las denuncias que hace la Secretaría de Hacienda por estos tipos de infracciones prosperan; a mi consideración no prosperan, en virtud de que de acuerdo con el Art. 5 del Código Fiscal, expresa claramente que "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como los que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta ..." de donde es que si el delito no está claro en la infracción se estará cometiendo un daño grave al Contribuyente, en virtud de que puede ser hasta privado de su libertad.

En el Artículo 83 y que se refiere a que "Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I.- No llevar contabilidad."

A dicha infracción le corresponde una multa de \$6,250.00 a \$62,500.00, cantidades señaladas en el artículo 84, fracción I.

Multa que considero irrisoria dado el daño que ocasiona estos tipos de infracciones y sin embargo, por si fuera poco, la citada infracción no se encuentra regulada en el Capítulo II de los delitos fiscales y por esta infracción por lo tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no pueda presentar querrela, ya que se encuentra contemplada en el Título IV de las infracciones y delitos fiscales, Capítulo I, de las infracciones, pero no en el Capítulo II de los delitos fiscales, hecho inverosímil debiendo estar este tipo de infracciones penadas y multadas severamente tanto por la Autoridad Administrativa como por la Autoridad Judicial.

## CONCLUSIONES.

1. - Las Actas de Auditoría, deben reunir entre otros requisitos, practicarse con el Representante Legal de la persona, acreditando personalidad ambas partes, el visitado debe hacerlo con Poder Notarial en -- original o copia certificada reciente y no en copia fotostática de hace diez años o más.
2. - En la Orden de Visita de Auditoría, sería conveniente se designara además de los Contadores Públicos, a un Licenciado en Derecho.
3. - Resulta inverosímil, que las sanciones sean aplicadas por los -- Departamentos de Liquidación, debiendo ser aplicadas por un cuerpo Jurídico de Licenciados en Derecho.
4. - En el Código Fiscal que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, no existía la individualización de las multas ( artículos 38 y 42 ) y en el Código en vigor si se individualizan ( artículo 76 ) .
5. - El Código Fiscal Tributario, vigente, lejos de incrementar las -- multas, éstas son reducidas en un 50%.
6. - La Autoridad Fiscal, sanciona con cantidades muy reducidas -- las infracciones cometidas por los Contribuyentes, cuando no obtienen o no los registra el patrón, en el Registro Federal de Contribuyentes, conviniéndoles pagar una multa baja a estar cautivos.

7. - La autoridad fiscal en los casos de que el contribuyente obtenga sentencia favorable por vicios de procedimiento debería revisar los dos últimos ejercicios en lugar del último.

8. - Se deberían formular tantas denuncias procedan, en los casos contemplados por el Código Fiscal.

9. - Debe existir una diferencia entre Contribuyentes cumplidos e incumplidos reincidentes, sancionando levemente a éstos últimos, lo cual no debe ser, acto que considero carente de equidad y justicia, para un Estado de Derecho como el que nos rige.



## BIBLIOGRAFIA .

- 1.- BIELSA RAFAEL, DERECHO ADMINISTRATIVO, QUINTA EDICION, TOMO IV, ED. ROQUE DE PALMA, BUENOS AIRES 1956
- 2.- DE LA GAPZA SERGIO FRANCISCO, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, EDITORIAL PORRUA, S.A., 6a. EDICION, MEXICO 1975 PAG. 96.
- 3.- DE PINA RAFAEL, DICCIONARIO DE DERECHO, EDIT. PORRUA, S.A., 5a. ED., MEXICO 1976, PAG. 23, 103
- 4.- DOMINGUEZ ENRIQUE Y CALVO NICOLAU ENRIQUE, ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA 1978, TOMO I, DOCAL -- EDITORES, S.A. MEXICO 1978, PAG. 9
- 5.- FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, ED. PORRUA, S.A. 11a. ED. MEXICO 1969, --- PAG. 94.
- 6.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL, TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL, DERECHO FISCAL-PENAL, ED. CARDENAS EDITOR Y DIS TRIBUIDOR, 1a. ED. MEXICO 1982, PAG. 98
- 7.- GUILLANI FONROUGE CARLOS M., DERECHO FINANCIERO ARGENTINO, TOMO I, ED. DE PALMA, 2a. ED. BUENOS AIRES 1970, - PAG. 95
- 8.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON, EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL, ESTUDIO DOGMATICO, PRIMERA EDICION, EDITORIAL BO-PAS, MEXICO 1962.
- 9.- LOMELI CEREZO MARGARITA, DERECHO FISCAL REPRESIVO, ED. CIA. EDITORIAL CONTINENTAL, S.A. 1a. ED. MEXICO 1979, -- PAG. 104.
- 10.- MANCEPA HERMANOS CONTADORES Y COLABORADORES, TERMINOLOGIA DEL CONTADOR, ED. BANCA Y COMERCIO, 7a. ED. - MEXICO 1975, PAG. 23
- 11.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, ED. UNIVERSITARIA POTOSI--NA, 6a. ED. MEXICO 1991, PAG. 99.
- 12.- OLIVERA TORO JORGE, MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO, 3a. EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1972.

- 13.- PALLARES EDUARDO, DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL - CIVIL, ED. PORRUA, S.A., 16a. ED. MEXICO 1984 pág. 108
- 14.- PEREZ AYALA JOSE LUIS Y GONZALEZ EUSEBIO, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, TOMO I, ED. EDITORIALES DE DERECHO REUNIDOS, S.A. 2a. ED. MADRID 1978, PAG. 110.
- 15.- PUGLIESE MARIO, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, DERECHO TRIBUTARIO, EDITORIAL FONDO DE CULTURA ECONOMICA, MEXICO 1939.
- 16.- RODRIGUEZ LOBATO RAUL, DERECHO FISCAL, COLECCION -- TEXTOS JURIDICOS UNIVERSITARIOS COPYRIGHT POR RAUL RODRIGUEZ LOBATO Y HARLA, S.A. DE C.V. MIEMBRO DE LA -- CAMARA NACIONAL DE LA INDUSTRIA EDITORIAL, MEXICO -- 1983.
- 17.- SANCHEZ LEON GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO, 2a. EDICION, CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, MEXICO 1983.
- 18.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EDIT. PORRUA, S.A. 78a. ED., MEXICO 1985.
- 19.- CODIGOS FISCALES TRIBUTARIOS: 1938, 1966, 1983 y 1987.
- 20.- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, - EDIT. PORRUA, S.A. 7a. ED. MEXICO 1978.
- 21.- LEY DE COORDINACION FISCAL
- 22.- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y - CREDITO PUBLICO DE FECHA 24 DE AGOSTO DE 1983, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL DIA 26 - DEL MISMO MES Y AÑO.
- 23.- ACUERDOS DE DELEGACION DE FACULTADES: 101-329 DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 1977, PUBLICADO EN EL ORGAN OFICIAL EL 19 DEL CITADO MES Y AÑO. - 101-285 DE 15 DE JULIO - DE 1981, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL DIA 20 DEL MISMO MES Y AÑO. - 101-161 DE 7 DE MAYO DE 1982, PUBLICADO EN EL ORGAN OFICIAL EL - 14 DEL MES Y AÑO EN COMENTO.
- 24.- BASES PARA LA REGIONALIZACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, SECRETARIO DE BASES PARA LA REGIONALIZACION DE LA ADMINISTRACION FISCAL FEDERAL, TALLERES DE IMPRESION DE ESTAMPILLAS, VALORES DE LA - S.H.C.P. , MEXICO 1973.

25. - JURISPRUDENCIAS SUSTENTADAS POR LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
26. - OBRA CONMEMORATIVA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUARENTA Y CINCO AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO, - IMPRESO EN TALLERES DE IMPRESORA PUBLICITARIA Y EDITORIAL, 1a. ED. MEXICO 1922 ,
27. - REVISTAS DE TESIS JURISPRUDENCIALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION DE LA 1 A LA 50.