

879309

6
Zej.



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

ESCUELA DE DERECHO

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

Clave: 879309

"Constitucionalidad de las Actas
de Visita Domiciliaria en el
Régimen Fiscal Mexicano"

T E S I S

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

Ruth Elvira Maldonado Sarabia

A S E S O R :

Lic. Roberto Navarro G.

Celaya, Gto.,

1991



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

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

En la presente disertación, se realiza un estudio enfocado al tema denominado "CONSTITUCIONALIDAD DE LAS ACTAS DE AUDITORIA EN EL REGIMEN FISCAL".

En el primer capítulo, abarco los antecedentes históricos del Fisco, empezando con las etapas precortesiana y colonial, las manifestaciones del México Independiente, la Constitución Española de Cádiz, hasta culminar con la Constitución de 1917. Precisamente, para el futuro jurista es importante adquirir una cultura histórica en el amplio campo del Derecho.

En el capítulo segundo, incluyo el concepto del Fisco conforme a la opinión de los diversos autores fiscalistas.

Igualmente, en el capítulo tercero indico el concepto de Acta de Visita domiciliaria, sus requisitos constitucionales esenciales, los requisitos formales de la orden de auditoría.

Lo anterior sirve de base para entender la secuencia de las confrontas, del desarrollo general de la visita y los medios empleados en las auditorías.

En el capítulo cuarto, señalo que, sólo con el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales, el país puede seguir creciendo y ubicándose hacia rumbos de mayor justicia económica y social.

No obstante la buena fe que existe por parte de la mayoría de los ciudadanos para contribuir al gasto público, también hay aquéllos que se niegan a cumplir con su obligación fiscal.

Así pues, el Estado con el propósito de lograr el bienestar general de la población, establece una serie de mecanismos a través de los cuales puede obtener los medios suficientes para enfrentar exitosamente los requerimientos nacionales que le permiten continuar y aún acelerar el ritmo de desarrollo, requerimientos que servirán de base para las prestaciones de servicios públicos, construcción de carreteras, fuentes de trabajo, etcétera.

Por ello, ha llegado al concepto de que el Estado necesita de sus súbditos determinadas prestaciones pecuniarias, sin que tenga la obligación de otorgar a cada uno de ellos particularmente una contraprestación equivalente, y sin que sea necesaria la voluntad o el consentimiento de ellos para exigirlos.

En tal situación, el mecanismo de Derecho Público que utiliza el Estado para obtener las prestaciones pecuniarias de los particulares son básicamente los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, que proporcionan al Estado el numerario imprescindible para incrementar los beneficios cuyo único destinatario es el pueblo.

El Estado puede obtener ingresos por vías de Derecho Privado

y por vías de Derecho Público; estos últimos son los más importantes y entiéndese por ellos las percepciones que en dinero o en especie, obtiene el Estado en función de su soberanía de los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio, como los impuestos.

Precisamente, en el capítulo quinto de la presente tesis, hago referencia a las facultades con que cuenta el Estado para descubrir a los contribuyentes que no respeten las disposiciones legales en materia fiscal.

Una de estas facultades con que cuenta el Estado es la consagrada en la Constitución Política en su artículo 16, que en su último párrafo establece expresamente que:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los requisitos necesarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para cateos". (1)

También en dicho capítulo V, menciono el concepto del Poder tributario del Estado y las diferentes clases de poderes tributarios que hay.

Posteriormente, el capítulo sexto es relativo a la Conclusión y levantamiento del acta final de auditoría, firma del acta,

nulidad ante dicho Tribunal precitado.

Quiero agregar que, es arduo y difícil para el estudiante elegir el tema de tesis que debe desarrollarse, pues independientemente de las dotes del investigador y la dedicación inherente en forma esencial tiene que decidirse por algo que sea interesante, actual y esencialmente, que aporte ideas a la profesión, pero con beneficio a la colectividad y para el mismo sustentante.

INDICE ANALITICO

INTRODUCCION.....	Pág.
-------------------	------

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL FISCO.....	1
1.1.- Epata Precortesiana.....	1-9
1.2.- Etapa Colonial.....	9-15
1.3.- México Independiente.....	15-16
1.4.- Constitución Española de Cádiz.....	17-19
1.5.- Bases Constitucionales de 1835, 1836 y 1837.....	19-21
1.6.- Bases Orgánicas de 1853.....	21-26
1.7.- Constitución de 1857.....	26-28
1.8.- De la Constitución de 1917.....	28-29

CAPITULO II

CONCEPTO DE FISCO.....	30-33
------------------------	-------

CAPITULO III

CONCEPTO DE ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.....	43-37
3.1.- Requisitos Constitucionales que debe reunir el Acta Final de Auditoría.....	37-43
3.2.- Requisitos Formales de la Orden de Auditoría.....	43-61
3.2.1.- Confrontas.....	61-68
3.3.- Desarrollo General de la Visita Domiciliaria.....	68-76

	Pág.
3.3.2.- Cuestionario de Investigación Fiscal.....	81-82
3.3.3.- Informe de Inicio de Procedimientos a realizar...	82-84
3.3.4.- Papeles de Trabajo.....	84-86
3.4.- Actas Parciales.....	86.

C A P I T U L O I V

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	88.
4.1.- Concepto Jurídico y Etimológico de Obligación.....	88-90
4.2.- Concepto Jurídico de Contribuyente.....	90-96
4.3.- Clases de Obligaciones del Sujeto Pasivo.....	96-104
4.4.- El Fundamento de la Obligación Fiscal.....	104-111
4.5.- Revisión del Cumplimiento de Obligaciones.....	111.
4.6.- Concepto de Evasión Ilegal.....	111-114

C A P I T U L O V

FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.....	115-130
5.1.- Facultades de la Administración Fiscal Federal...	130-135
5.2.- Poder Tributario del Estado.....	135.
5.2.1.- Su Concepto.....	135-136
5.2.2.- Poder Tributario Originario y Delegado. Dife- rencia con la Competencia Fiscal.....	136-138
5.3.- Poderes Concurrentes Ilimitados.....	138-139

C A P I T U L O VI

CONCLUSION Y LEVANTAMIENTO DEL ACTA FINAL DE AUDITO- RIA.....	140-150
6.1.-Firma del Acta Final.....	150.
6.1.2.- Negación de Firmas de Testigos.....	150.
6.2.- Contenido del Acta Final.....	151-160

C A P I T U L O VII

MEDIOS LEGALES DE DEFENSA ESTABLECIDOS POR LA LEY EN CONTRA DE LAS LIQUIDACIONES IMPOSITIVAS COMO CONSECUENCIA DE LA OR DEN DE VISITA. CONCEPTO.....	
7.1.- Concepto y Procedencia del Recurso Administrativo de Revocación.....	161-162
7.2.- Carácter Optativo del Recurso.....	162-164
7.3.- Legitimados para Interponerlo.....	164-167
7.3.1.- Requisitos Formales de su Interposición.....	168-172
7.3.2.- Plazo para su Interposición.....	172-173
7.3.3.- Su Tramitación y Resolución.....	173-175
7.4.- El Juicio Contencioso Administrativo ante el Tri- bunal Fiscal de la Federación.....	175.
7.4.1.- Su Definición.....	175-176
7.4.2.- Su Competencia.....	176-177
7.4.3.- Causales de Nulidad de las Resoluciones Adminis- trativas.....	178-179

C A P I T U L O V I I I

CONCLUSIONES.....180-185

C A P I T U L O I X

BIBLIOGRAFIA CITADA.....186-188

CAPITULO PRIMERO

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL FISCO.

El Fisco se ha desarrollado históricamente en 8 etapas que son:

1.1.- Etapa Precortesiana

1.2.- Etapa Colonial

1.3.- México Independiente

1.4.- Constitución Española de Cádiz de 1812 y el Acta Constitu
tiva de 1824

1.5.- Bases Constitucionales de 1835, 1836 y 1837

1.6.- Bases Orgánicas de 1853

1.7.- De la Constitución de 1857

1.8.- De la Constitución de 1917

CAPITULO PRIMERO

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL FISCO.

1.1.- Organización Tributaria Azteca en la Etapa Precortesiana.-

La grandeza del Estado azteca tiene su más firme apoyo en el sistema tributario, adoptado tanto por él como por sus aliados acolhuas y tecpanecas de Tlacopan. Fue por medio de las cargas tributarias impuestas a los pueblos sojuzgados como canalizó en su provecho el esfuerzo, la capacidad y talento artístico de pobladores de sus diversos señoríos, así como la rica variedad de productos que de los confines del extenso territorio bajo su dominio llevaban los calpixques y tecuhtlis encargados de su recaudación.

"Habiendo pacificado la provincia luego los señores campesinos repartían tributos a los que habían sido conquistados, para que cada año les diesen al señor que les había conquistado; y el tributo era de lo que en aquella provincia se criaba y se hacía." (1).

"Los pueblos que venían de esta manera, sin guerra, tributaban como amigos, y servían de acudir a los llamamientos y a ayudar en las guerras que se ofrecían; y los que se daban por guerra pagaban mayores tributos." (2).

(1)y(2).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Edit. Porrúa, S.A. la. Edic. México, 1977, pp. 27-28.

"En cuanto a los habitantes de Tenochtitlán, Tacuba y Texcoco, el tributo gravitaba según reglas de derecho consuetudinario sólo sobre una parte de la población, al existir ciertos grupos sociales y categorías de personas exentas de su pago. Tales eran los nobles, sacerdotes, guerreros, valientes, ancianos, viudas, huérfanos, menores, inválidos, mayeques (siervos tributarios de nobles propietarios o usufructuarios de tierras), escritores, músicos y pobres mendicantes". (3).

"La recia organización fiscal de los aztecas, sus severas sanciones en caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario y la distribución de la carga fiscal según cánones preestablecidos, que atendían, en cuanto a los señoríos conquistados a la actitud que asumían cuando pretendíase imponerles el vasallaje, y en cuanto a sus nacionales, a la clase social a que pertenecían, a cierto espíritu proteccionista o a circunstancias de particular capacidad tributaria, eran destacadas manifestaciones de la fisonomía de tenochcas". (4).

Al frente de la Hacienda Pública se encontraba el cihuacoatl como ministro Universal. Le seguía el hueycalpique o supremo recaudador, bajo cuyas órdenes estaban los calpixques (recaudadores), diseminados en los capullis de Tenochtitlán y en todos señoríos que formaban confederación nahuatlaca.

El Petlacátl, señor de la casa de los tercios, era el encargado

de almacenar los objetos y frutos naturales e industriales, re' colectados por los calpixques.

El mismo Petlacátl anotaba los tributos almacenados, en libros de papel denominados amatl.

"Los tributos producían al año inmensas cantidades de todos los productos y artefactos del territorio conquistado, que cada 80 días se recaudaban y remitían a México. Estos tributos consti' tuían la hacienda pública y se daban para su sustentación del ' gobierno y para las guerras que eran ordinarias, de ellos to' mábbase la remuneración o paga para dignatarios y jueces, para los principales y jefes guerreros, y para la provisión en cam' paña". (5).

"Otra sala se llamaba Calpixcalli, por otro nombre texancailli. En este lugar se juntaban todos los mayordomos del señor, tra' yendo cada uno la cuenta de los tributos que tenía a su cargo, para dar cuenta y razón de ellos al señor cuando se los pidiese y así cada uno tenía aparejado el tributo que era a su cargo". (6).

"La organización financiera y estructura económica de la triple alianza tienen en el calpixque al funcionario de más destacada importancia. Eran ellos los que tenían a su cargo el allegar, ' "

(5).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit. p. 30.

(6).- Idem. p. 31.

mediante el cobro del tributo, los medios necesarios para cubrir los elevados gastos públicos, según enumeración que nos hace Friedrich Katz: el sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas, así como diversas obras asistenciales". (7).

La actividad de los calpixques estaba perfectamente y severamente reglamentada, pues de su preciso cumplimiento dependía la vida misma de Estados Confederados.

En esta sorprendente ordenación hacendaria estaban predeterminados los sujetos de la relación jurídico-tributaria; el Estado sujeto activo, en ejercicio del poder impositivo establecía y recaudaba todos los bienes mediante cuya entrega se cumplía la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, constituido genéricamente por los macehuales (campesinos y artesanos), los pochteca (mercaderes), los señoríos sojuzgados y los miembros de la confederación nahuatlaca.

"El pago tributario en especie se comprende al considerar que no existía entre los aztecas una verdadera moneda como equivalente único de cambio, esta función correspondía a diversas clases de objetos, a saber: el cacao, la almendra, las mantas (cuachtli), joyas de oro, plumas y piedras preciosas, cañones transparentes de plumas llenos de polvo de oro y pequeñas chitas de cobre. Pero nada de esto podía llenar completamente

las funciones económicas de la moneda; servían tales cosas únicamente para convenios especiales y conservaba el comercio su carácter de feria, sin que pudiera llamarse al contrato de compraventa, si no era por accidente y en determinadas ocasiones. Esto nos obliga a decir que realmente los mexicanos no tenían moneda." (8).

Zorita al hablar del sujeto pasivo de la relación tributaria, elabora una clasificación de la cual se desprende que el tributo, en cuanto a su naturaleza, se distribuía entre los diversos grupos afectos a su pago, atendiendo a la ocupación de sus componentes de manera que cada quien contribuía con los productos de su propia industria.

Por manera que los labradores hacían, labraban y beneficiaban, cogían y encerraban sementeras; los oficiales tributaban lo que era su oficio; los mercaderes de sus mercancías, ropas, plumas, joyas,...cada uno lo que trataba, y los tributos de estos eran de más valor, por ser gente rica y próspera. (9).

Los historiadores coinciden en señalar que el peso general de este sistema de tributos era considerable, lo cual explica el éxito de Cortés y la relativa ecuanimidad con la que los indios luego se sometían a cargos de la encomienda.

(8).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit. p. 32.

(9).- Idem. p. 32.

Es notable que los nobles nunca cobraban tributos a su propio nombre; sólo ayudaban para el cobro de tributos debido al emperador: así el pueblo se daba cuenta de que su soberano era el emperador; y el noble al que estaban directamente sometidos, sólo el representante de aquél.

Respecto del Comercio.- El comerciante, de sus ganancias tenía que entregar una elevada cuota al rey.

Los agricultores ordinarios, las macehualis, organizados en calpullis (entidades inferiores a la de ciudades) donde gozaban de una parcela y del derecho de usar terrenos de uso común, mientras que no dejaran de trabajar sus parcelas por más de dos años. Debían trabajar en terrenos destinados al tributo, y podían verse obligados a hacer servicio militar (existía una leva obligatoria, con cuotas por circunscripción territorial).

CLAVIJERO señala que:

"Es verdad que una gran parte y por ventura la mayor parte de estas rentas se expendía en beneficio de los mismos vasallos... Ya socorriendo a los menestrosos, especialmente a las viudas, huérfanos y viejos inválidos, que eran las tres clases de personas que merecieron siempre particular compasión de los mexicanos, ya franqueando al pueblo las reales trojes en tiempos de carestía...". (10).

El consejo de Hacienda constaba de los mayordomos del rey y de los principales mercaderes de la corte: 3 eran los mayordomos mayores a cuyo cargo estaba la recaudación de tributos y rentas reales.

Evidencia esta particular y avanzada manera de apreciar el objeto del tributo, la circunstancia de que los bienes recolectados por los calpixques no solo se destinaban a cubrir gastos normales de la administración estatal, sino que en caso de calamidades públicas se distribuían entre el pueblo para satisfacer sus necesidades apremiantes.

Nuevo Tributo impuesto a los mexicanos.- El Rey Cuacuauhpitza huac de Tlatelolco, mandó decir a los mexicanos que el tributo que hasta allí habían pagado era muy corto y por tanto en adelante lo doblasen.

El tributo que les había impuesto algún tiempo antes el rey de Azcapotzalco era de cierta cantidad de pescado y cierto número de aves pelustres. Afligiéronse mucho los mexicanos viéndose ahora agravados con esta nueva servidumbre, y temiendo que cada día fuera mayor; pero cumplieron todo lo que se les ordenó; llevando a tiempo prefijo el pescado y caza, las estacas y sembrera nadante.

Tributo impuesto por el tirano Tezozomoc.- El tirano, después de haber contentado a su ambición con la usurpación del reino

de Acolhuacan, y a su crueldad con tantos estragos como había causado, quiso complacer a su codicia con el gravamen de sus vasallos. Mandó que, además del tributo que acostumbraban pagar a sus reyes en semillas y ropa, le pagasen en adelante en oro y piedras preciosas, sin advertir cuánto enajenaba de sí con semejantes gravámenes los ánimos de sus súbditos, que debería conciliarse con la moderación y dulzura para asegurar la posesión de un trono.

Moctezuma Ilhuicamina (V rey de México.- En el día de su ceremonia de coronación entraron en la corte los tributos y presentes que hacían al nuevo rey todos los lugares conquistados. Iban por delante los mayordomos del rey y los recaudadores de sus rentas, y detrás la gente que llevaba los presentes.

El Rey Netzahualcōyotl, fue uno de los mayores héroes de la América antigua, era rey de Acolhuacán. Cuidaba con suma diligencia de que se administrase fielmente justicia, dispuso que a todos sus ministros y jueces se proveyese del real erario el sustento, el vestido y todo lo necesario; conforme a la calidad y grado de la persona.

Los 29 lugares grandes del reino de Acolhuacán que contribuían por turno, a los gastos del real palacio, contribuían a los del templo. Las tierras que se hallaban en aquél reino con el nombre de Teotlalpan o tierra de dioses, llamados así por ser posesiones de los templos. A esto se agregaban infinitas donaciones de varias especies de comestibles que diariamente hacían

por su voluntad los devotos, y las primicias que tenían que pagar los labradores en hacinamiento de gracias por la lluvia y demás beneficios del cielo. De las cosas que les sobraba a los ministros se les repartía a los pobres.

Sometidos los pueblos quedaban obligados al pago de un tributo de los productos de las tierras, al trabajo y mano de obra y a la ayuda militar, lo que complementó la economía azteca. Sin embargo, como los mexicanos no procuraron la consolidación de ese dominio mediante la constitución de una unidad, sino que se limitaron a sojuzgar, humillar y explotar a los pueblos sometidos, muchos de éstos vieron en Cortés a un libertador y se aliaron con él en contra de los aztecas.

1.2.- Epoca Colonial.- Las encomiendas o repartimientos formaban la retribución a que se hicieron acreedores los soldados y oficiales de Cortés, quienes aunaban a su espíritu de aventura la más rica gama de apetitos terrenales insatisfechos en una sociedad que no les había abierto las puertas de la opulencia y el poder.

La justicia se imparte en nombre del rey, quien trata de establecer concierto en sus nuevos dominios, de implantar la religión católica y de obtener fondos para las arcas de la real hacienda. Así se expiden cédulas, cartas, instrucciones, etc.

Los nuevos dominios han de transformarse en fuente de ingresos para la corona y sus conquistadores.

Cortés, reúne a los caciques y señores de Coyoacán con objeto de establecer a favor del rey de España la obligación de pagar tributos, sustituyendo en este orden, como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria a los reyes de México, Texcoco y Tacuba.

Era sumamente excesivo el tributo ya que dado el temor que sentía hacia los españoles dábanles cuanto tenían y además no tomaban en cuenta las garantías individuales. Esta situación de terminó que tanto la audiencia como los reyes españoles se preocuparon por remediar tal estado de cosas, pero pese a la buena intención de las medidas tomadas con tal objeto, frente a las cuales constituía un valladar insuperable la desenfrenada ambición de los encomendadores, no logró alterarse en lo sustancial la deplorable condición de los naturales de nuestra patria.

Nace la potestad tributaria como un derecho derivado de la bu- la inter caetera de alejandro VI, de 4 de Mayo de 1493.

Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos, a saber: la masa común de la real hacienda, que comprendía entre otros, los tributos, alcabalas, almojarifazgo, derechos del quinto, juegos de gallos, media anata, oficios vendibles y renunciables, papel sellado, en suma 35 clases distintas de impuestos, derechos y aprovechamientos; los que tenían un destino especial; penas de cámara, bulas de la santa cruzada, diezmos eclesiásticos, vacantes mayores y menores y medias anatas y mosadas eclesiásticas.

siásticas.

Tributos y Gravámenes de Vasallos.- Todas las provincias conquistadas por las armas mexicana eran tributarias de la corona y pagaban de los frutos, animales y minerales de la tierra, según la tasa que se les había prescrito, y además de eso los mercaderes contribuían una parte de sus mercaderías y todos los artífices cierto número de obras que trabajaban.

Otros contribuían con una cantidad excesiva de leña, otros con una gran cantidad de copal. Estas excesivas contribuciones, juntamente con los cuantiosos regalos que le hacían gobernadores de las provincias y señores de lugares, y los despojos de guerra que formaban aquella riqueza de la corte que tanto asombro causó a españoles conquistadores y tanta pobreza a vasallos.

La Audiencia en el Aspecto Jurisdiccional.- El tribunal de apelación, conocía la impugnación contra fallos de gobernadores, corregidores y alcaldes, dictados en negocios contenciosos; y en el ámbito administrativo conocía en alzada de resoluciones que en asuntos de gobierno pronunciaban los virreyes.

Inicialmente contaba la Audiencia de la Nueva España con un Procurador Fiscal, según las Ordenanzas de Audiencias expedidas en Madrid el 20 de Abril de 1528, en las cuales se le ordena que "...no pueda ser ni sea abogado ni de patrocinio en causa les algunas civiles ni criminales en la nuestra corte y canci'

llería ni en la ciudad villa o lugar donde estuviere ni en otra parte alguna, salvo por nos y en las nuestras causas fiscales.' ...". (11).

La preferencia de créditos fiscales debía hacerse valer por los propios fiscales, según se ordena en la ley XV, Título XVIII de la Recopilación de Indias.

El virrey era Superintendente General de la Real Hacienda, lo que implicaba la obligación de vigilar por el fomento y buena administración de fondos públicos. El control de los ingresos municipales, según Ordenanza de Intendentes, fue de lo más riguroso.

El Consejo Real y Supremo de Indias como Órgano Consultivo del rey como supremo tribunal de apelación, se atribuyó inicialmente a un grupo especial del Consejo de Castilla, y es hasta el año de 1524, el 1° de Agosto, cuando se establece en forma independiente lo que fuera, después del rey, la máxima autoridad política, administrativa, legislativa y judicial de la Nueva España.

En el aspecto tributario, el Consejo tenía la facultad de nombrar Ministros y Oficiales encargados de la administración de la Real Hacienda "de quien se puede confiar que será acrecenta'

da, y que habrán en ella el buen recaudo, seguridad y guarda, ' que conviene". (12).

Consejos Reales y Oficiales de Casa y Corte.- Tenía el rey de ' México como el de Acolhuacán, 3 consejeros supremos para el go' bierno del reino en que se examinaban materias de Estado, de ' Hacienda y guerra, compuestos de hombres de la primera nobleza.

Había entre los muchos oficiales de la corte un intendente ge' neral de la Real Hacienda, que llamaban huicalpixqui (gran ma' yordomo), el cual recibía todos los tributos que exigían de sus respectivos partidos los recaudadores y llevaba la cuenta de ' entrada y gasto, expresada en pinturas.

Es importante señalar también como funcionaban las encomiendas o repartimientos.

"Sometida una región, se censaban los indios y de acuerdo con ' las posibilidades económicas de la tierra, se determinaba el ' tributo que debían pagar al rey, en virtud del señorío que éste había adquirido sobre los naturales de Indias. Por lo general, pagaban este tributo todos los indios varones entre los 18 y ' los 50 años, quedando exentos los caciques y jefes de indíge' nas, cuya autoridad persistía con el consentimiento español. ' Porque es cosa justa y razonable; dice una real cédula, que los

indios que se pacificaran y redujeren a nuestra obediencia y vasallaje, nos sirvan y den tributo en reconocimiento del señorío, y el servicio como nuestros súbditos y vasallos deben, pues ellos también tenían costumbre de tributar a sus jefes y principales. Mandamos que se les persuada a que por esta razón nos acudan con algún tributo....". (13).

La Real Hacienda en Tiempos Virreinales.- También la venta de ciertos oficios públicos aportaba dinero a la corona no sólo los puestos de los Corregidores y Alcaldes mayores eran vendibles sino que casi todos los empleos públicos que no implicaran jurisdicción fueron vendidos en el que cada titular podía renunciar a su posición o función a favor de una persona determinada mediante el pago de ciertos derechos.

Su posición dentro del regio patronato permitía a la corona cobrar los diezmos, aunque tenía que sostener al culto al que le quedaba oficialmente una novena parte. También un impuesto a la limosna de la santa bula de cruzada, ésta ya existía desde la edad media.

Hubo múltiples impuestos relacionados con el comercio, con esto las finanzas públicas se mejoraron, el fisco recibió su participación en el florecimiento económico, el derecho de importación, un impuesto de vinos procedentes de España, pulque, im

(13).- Enciclopedia Temática Nueva, Tomo XII, Edit. Richards. 12ava. Edición, México 1964, p. 307.

puestos a los gastos de desagüe, la famosa alcabala, impuestos a ingresos mercantiles.

Ciertos actos jurídicos debían constar en papel sellado antecedente de nuestro impuesto del timbre.

Ciertos bienes realengos fueron arrendados por la corona. Funcionarios civiles debían pagar un impuesto personal. Para la concesión de los títulos de Conde o Marqués, la corona cobraba un derecho llamado "Lanzas" que era una cantidad fuerte por una vez o intereses al 5% anualmente.

También la confiscación de bienes como castigo de ciertos delitos.

El fisco obtuvo fondos por la creación de la caja de consolidación. Esta medida obligó a la iglesia al manejo de sus inversiones destinadas al funcionamiento de obras pías (capellanía), entregaba el producto de la venta a la caja de consolidación la cual pagaría un interés justo sin lo que podía continuar siendo financiada la obra pía en cuestión.

1.3.- México Independiente.- El 6 de diciembre de 1810, Don Miguel Hidalgo promulga en Guadalajara un esbozo de programa político-social, en el que destacan como puntos culminantes la abolición de la esclavitud y la liberación del pago de tributos a todas las castas que los soportaban, así como toda exacción a los indios que los sufrían.

Constitución de Apatzingán.- La opresión económica a que estaban sujetos los naturales del país por parte del gobierno español tenía su origen en el régimen fiscal, caracterizado por profusión de impuestos, derechos, gabelas y demás contribuciones. Hubo la necesidad de que se crearan los Sentimientos de la Nación de Don José Ma. Morelos y Pavón que son un instrumento jurídico político.

En la Constitución de Apatzingán se atribuye la administración de la hacienda pública a una intendencia general, que se integra con un fiscal, un asesor letrado, una secretaría, dos ministros y el jefe principal, quien es llamado intendente general.

La solución de litigios de naturaleza tributaria se encomienda a los intendentes, quienes deberían aplicar las disposiciones contenidas en la antigua Ordenanza de Intendentes.

Por otra parte, otros de los rasgos interesantes de la Constitución de Apatzingán son:

Art. 12, "la igualdad de todos ante la ley, el Art. 24, referente a que declara que son tiránicos y arbitrarios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de la Ley, el Art. 32, sobre normas sobre visitas domiciliarias y ejecuciones civiles". (14).

(14).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit. p. 56.

1.4.- Constitución Española de Cádiz.- El 18 de marzo de 1812 fue promulgada la Constitución de Cádiz.

Esta Constitución es liberal, ha sido la primera constitución formal que rigió a México, fue una obra buena en aquella época, ya que contiene los importantes principios:

Art. 339, enuncia la proporcionalidad de los impuestos a las facultadas de contribuyentes y prohíbe excepciones y privilegios en materia fiscal, y otras medidas a favor de los indios.

La Constitución de Cádiz fue proclamada por segunda vez en México el 3 de mayo de 1820, pues Fernando VII la rechazó inmediatamente cuando llegó al poder en 1814.

En el aspecto tributario es digna de referencia especial la disposición contenida en el Art. 293, a saber:

"El manejo de la hacienda pública estará siempre independiente de toda otra autoridad que aquella a la que esté encomendada".
(15).

Es notorio aquí la influencia del pensamiento francés por cuanto a la división de poderes, se trata de evitar interferencia del poder judicial en actos administrativos.

(15).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit. p. 57.

Posteriormente, una casi-constitución, el reglamento provisio'nal político del imperio mexicano, derogó la Constitución de 'Cádiz.

El Segundo Congreso Constituyente obró en 3 etapas. Primero 'confirmó la idea de implantar el sistema federal, luego expi' dió el 31 de enero de 1824 el Acta Constitutiva de 36 artícu' los. En estas obras dominó el espíritu de los liberales, Mi' 'guel Ramos Arizpe y Doctor Valentín Gómez Farías; además se 'inspiraron en la Constitución de Cádiz y en la norteamericana.

Una particularidad de esta Constitución era también su dogmáti'co apego al principio de igualdad, llegándose al extremo para- aquella época- de no exigir un mínimo de propiedad o una canti' dad mínima de contribuciones al erario para poder ejercer el 'derecho de voto.

Es una lástima que esta constitución no se haya inspirado en el ejemplo de Apatzingán, falta en esta constitución el macanismo necesario para dar eficacia a los derechos individuales.

En la Independencia hubo un sistema fiscal deprimente, tanto 'por manejarlo un personal inexperto, ya fuera del centralismo . Indudablemente uno de los factores decisivos fue la fuga de ca' pital que antecedió a la consumación de la independencia.

Acta Constitutiva de 1824.- Al implantarse el sistema federa' lista adoptado por la Constitución de 1824 se mantienen sola' 'mente, los fueros militar y eclesiásticos (Art. 154); por lo '

que desaparecen del panorama jurídico nacional los juzgados de hacienda en materia federal. No existen a partir de esta ley fundamental y hasta su abrogación por las Bases Constitucionales del 23 de octubre de 1835, órganos ni procedimientos de terminados para tramitación del contencioso tributario.

1.5.- Bases Constitucionales de 1835, 1836 y 1837.- Era notoria la falta de fuerza en el manejo de las rentas públicas.

Expídesese en 1835 el Artículo 14 que dice al respecto:

Artículo 14. "Una ley sistematizará la hacienda pública en todos sus ramos: organizará el tribunal de revisión de cuentas, y este ramo, les comunique quedar asegurada la Hacienda Pública con el depósito o estas a su disposición los bienes embargados". (16).

Ahora bien, sólo el Poder Judicial podrá afectar la propiedad particular al pago de créditos fiscales.

El 24 de Octubre de 1836 se dió a conocer el estado deplorable del tesoro y ordenábase por el ministro de Hacienda Bocanegra que se pagase primeramente gastos militares de recaudadores, pensiones, jubilaciones, etcétera.

Posteriormente, el 25 de Enero de 1837, surge especialmente la

(16).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit., p. 61.

Ley del 20 de Enero de 1837 cuyo objeto fue regular el ejercicio de la facultad económico-coactiva. En ella se tiende a mantener la debida separación entre las funciones administrativa y judicial.

Atribuye, en primer término, el ejercicio de la facultad... a los ministros de la Tesorería General de la República, a los jefes principales de Hacienda de los Departamentos, a los administradores y generalmente, a todo empleado encargado de la cobranza de rentas, contribuciones y deudas del erario, con responsabilidad directa pecuniaria, a quienes expresamente les prohíbe "ingerirse por esto en la jurisdicción contenciosa correspondiente a jueces..." (Art. 1°.).

El principio de que el fisco no pelea despojado tomó su base en esta ley, despréndase del texto de sus Artículos 3, 16, 17 y 18.

"...Los empleados de Hacienda a quienes compete la potestad coactiva deberán verificar la cobranza, tomando por sí mismos las providencias necesarias hasta la de embargo, con total inhibición de las autoridades judiciales y de cualquier otra..." (Art. 3°.).

"Los Artículos 16 y 17 disponen la remisión de cualquier expediente de créditos, escrituras, obligaciones u otros documentos existentes en los juzgados de primera instancia por los que resulte acción ejecutiva a la Hacienda Pública, así como de los

asuntos contenciosos en que la Hacienda Pública esté despojada, para el efecto de que la oficina de hacienda, sin más término ' notifique de pago a sus deudores, o practique embargos y prosiga los negocios en los términos que quedan prevenidos. Y en los negocios contenciosos, reza el artículo 17, no se suspenderá el curso del juicio". (17).

El Artículo 18 "prohíbe a los jueces ingerirse en las funciones que en uso de la potestad coactiva ejerzan los recaudadores, y menos admitirán gestión alguna contra las providencias económico-co-coactivas, sea o no realmente contencioso el asunto que se ' verse, antes de que el empleado respectivo les comunique quedar asegurada la Hacienda Pública con el depósito, o estar a su ' disposición los bienes embargados". (18).

Se fija también, el principio de que el fisco bien podía ser ' parte actora o demandada en el proceso contencioso fiscal.

1.6.- Bases Orgánicas de 1853.- Nuevas contribuciones: Inconforme Santa Anna con haber reestablecido las alcabalas sin ' perjuicio de todas las contribuciones existentes, todavía impuso otras a la propiedad y al trabajo. Por decreto del 3 de Octubre implantó una contribución a las pulquerías, a los carruajes particulares, a los puestos fijos y ambulantes, a los carruajes de alquiler, a los caballos frisonos y de silla, a los perros....

(17)y(18).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit., p. 63.

Por tanto, el sistema de aquel gobierno era opresivo y tiránico.

Quedaban exentos de esta contribución los carruajes destinados al servicio divino en las parroquias; los del uso supremo de la nación, de los secretarios de despacho, de los representantes de naciones extranjeras e individuos de delegaciones.

El Artículo 18 imponía a los causantes de estas contribuciones obligación de hacer el pago y manifestaciones de objetos que lo motivaran, dentro de 8 días de publicación de esta ley bajo pena de triplicación de cuota.

Las bases Orgánicas de 1853 fueron expedidas por Santa Anna y refrendadas por los ministros Lucas Alamán, Teodosio Lares, José María Tornel y Antonio Haro y Tamariz, el 22 de Abril de 1853, las bases para la Administración de la República, hasta la promulgación de la Constitución, vienen a ser el ordenamiento jurídico fundamental sobre el cual se sustentó el primer tribunal de lo contencioso administrativo dentro de la órbita del Ejecutivo, que registra la historia jurídico-política del Estado Mexicano. Se debe al genio y cultura jurídica de Don Teodosio Lares. La ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo y su Reglamento, expedidos ambos el 25 de mayo de 1853.

Los Artículos 7, 8, 12 y 13 de la Ley comentada, constituyen la expresión legislativa de lo que doctrinariamente se conoció como el Previo Administrativo. Consistía éste en un procedimiento que tendía a conservar impoluto el sistema formal de división

de poderes.

Sobre él nos habla Lares, viene a constituir, propiamente, el antecedente doctrinario del ordenamiento positivo que se examina, así como de su reglamento. El, cual expone así:

"El poder administrativo no puede juzgar a los funcionarios del orden judicial, ni el poder judicial a los agentes de la administración, sin expresa autorización de la misma. Y a esto de nomina previo administrativo, indispensable en alguna acciones que quieran intentarse contra el Estado". (19).

El Artículo 1º., fiel reflejo del origen francés de nuestro primer contencioso administrativo bajo la égida del Ejecutivo, establecía:

Artículo 1º. "No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas". (20).

Posteriormente, en el artículo 2 enuméranse, taxativamente, las materias que deberían considerarse como de exclusiva naturaleza administrativa:

2. "Son cuestiones de administración las relativas:

I. "A las obras públicas.

II. "Los ajustes públicos y contratos celebrados por la administración.

(19)y(20).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit., p.p. 66-67.

III. "A las rentas nacionales.

IV. "Los actos administrativos en materias de policía, agricultura, comercio e industria que tengan por objeto el interés general de la sociedad.

El reglamento, por su parte, determine, también limitativamente, el objeto de lo contencioso de las rentas nacionales".
(21).

Artículo 3°. "Lo contencioso de las rentas nacionales es relativo:

A la contabilidad, a los contribuyentes, a la deuda y crédito público, a los sueldos, a las pensiones, a todos los pagos puestas a cargo del erario." (22).

Como característica específica de este contencioso administrativo tipo Continental europeo de justicia retenida, encontramos la obligación de presentar ante el ministerio correspondiente una memoria, en la que deberían exponerse con sencillez y claridad, los hechos y fundamentos legales. Asimismo, debería fijarse en conclusiones precisas el objeto de la reclamación y enunciarse las piezas (documentos) que el reclamante presenta en apoyo de su demanda (Artículo 6 del Reglamento).

Esta memoria venía a ser propiamente, el escrito inicial de demanda, pues si la cuestión no quedaba resuelta dentro del plazo de un mes, ya fuera aceptando la administración la pretensión (21)y(22).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit. pp. 67-68.

del promovente, o bien, en forma autocompositiva, mediante transacción, se pasaba a la sección de lo contencioso del con- sejo, dando aviso al particular y al procurador general. Este aviso fijaba el carácter contencioso del negocio. (Artículos 9 y 10 del Reglamento).

"Bajo estas bases, que pueden reducirse a dos, sencillez y ce- leridad, debe organizarse el procedimiento administrativo. Ci- tación, instrucción y defensa, he aquí los importantes y gra- ves intereses que bajo tales bases deben quedar asegurados. Así lo han procurado hacer las legislaciones francesa y espa- ñola al establecer las formas con arreglo a las cuales debe procederse en los negocios contenciosos de la administración". (23).

Los recursos previstos por el Reglamento de la Ley sobre lo contencioso administrativo eran cuatro: el de apelación, que era un medio de impugnación a la sentencia definitiva cuando se estimaba que existía un error in iudicando; el recurso im- propio de aclaración, cuya finalidad era subsanar cualquier incongruencia, contradicción, ambigüedad (similar al previsto por el artículo 223 del Código Federal de Procedimientos Civi- les en vigor); el de nulidad, que procedía para el caso de que se hiciera valer el error in procedendo; y el de revisión, contra las sentencias pronunciadas en los juicios que se hubie- sen seguido en rebeldía.

Por otro lado, el procedimiento oral, por tanto caracterizaba porque en él imperaban los principios de inmediación, concentración y ausencia de recursos (Artículo 59 y 60 del Reglamento).

Son innumerables e interesantes las diversas facetas de este contencioso-administrativo configurado dentro del ámbito de la administración activa.

Los tribunales superiores de hacienda tenían el carácter de unipersonales y conocían en primera instancia de los juicios penales por delitos comunes u oficiales incoados contra los jueces especiales de hacienda. Conocían, también, de las causas de responsabilidad seguidas en contra de los jueces de primera instancia, cuando incurrieron en ella desempeñando las funciones de jueces de hacienda. Eran competentes para conocer de los juicios que por la comisión de hechos delictuosos de la misma naturaleza se iniciasen en contra de los promotores fiscales de los juzgados de hacienda, así como de las causas de responsabilidad de sus oficiales y demás subalternos del tribunal (Art. 33).

1.7.- De la Constitución de 1857.- El juicio de amparo vino a ser el medio jurídico más favorecido de solución heterocompositiva de los litigios tributarios, al hacerse valer, en estos casos, ante los tribunales federales, el derecho del particular a la legal aplicación de las normas jurídicas, consagrado por la Constitución de 1857 y posteriormente por la de 1917.

Nuevamente el contencioso tributario gira totalmente en la órbita del Poder Judicial y no se separa de ella hasta la creación del Tribunal Fiscal de la Federación de 1936, como cuerpo colegiado de justicia administrativa dentro de la órbita del Poder Ejecutivo.

En esta etapa y bajo el sistema judicialista anglosajón, el juicio se tramitaba ante los jueces de distrito, previo el aseguramiento del interés fiscal.

Ahora bien, las resoluciones pronunciadas por los administradores de aduanas podían ser revisadas, a elección del interesado, por la Secretaría de Hacienda, o bien turnarse el expediente al juzgado de Distrito competente para la tramitación del juicio. Aquí impera en toda su magnitud el principio del solve et repete, como condición de procedibilidad del previo pago de derechos fiscales, y las penas pecuniarias que puedan recaer.

Si optábase por la vía administrativa, la Secretaría de Hacienda procedía a dictar de plano la resolución respectiva, la cual podía ser confirmatoria, modificativa o revocatoria de la decisión pronunciada por el administrador de aduanas.

En el artículo 58 se crean las Juntas Revisoras encargadas de resolver las reclamaciones de causantes inconformes con las cuotas asignadas por las juntas calificadoras. Trátase, de organismos administrativos a quienes atribuyése competencia para vigilar la legalidad de los actos administrativos mediante

una función de autotutela.

1.8.- El Contencioso Tributario a partir de la Constitución de 1917.- Constituye una de las interesantes etapas del proceso fiscal mexicano.

El recurso de súplica. El artículo 104 fracción I, de la Constitución de 1917 abrió una nueva fase procesal dentro del contencioso tributario, al introducir en la Ley fundamental el recurso de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contra las sentencias que dictaran en segunda instancia por los tribunales federales o bien por los de orden común en casos de jurisdicción concurrente. El precepto constitucional, decía: "De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, incorporándose y sustanciándose el recurso en términos que determinara la ley." (24).

El recurso se reglamentó en la Ley de Amparo de 1919, y ello ha originado el siguiente comentario de Burgoa:

"El órgano jurisdiccional federal que conoce del recurso de súplica, no ejerce, al sustanciarlo y resolverlo, ninguna función político-constitucional, o sea, de mantenimiento del orden establecido por la Constitución, sino un mero control de legalidad de disposiciones federativas y de los tratados internacionales.

(24).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit., p. 81.

Habiendo, pues, profundas diferencias entre el recurso de súplica y el juicio de amparo, los autores de la ley de 1919 incurrieron en un error al incluir la reglamentación del primero en ella." (25).

El Reacertamiento administrativo.- Dentro de la vigencia de la Constitución de 1917 sólo encontramos hasta la Ley de Justicia Fiscal de 1936, el contencioso tributario adscrito a la órbita del Poder Judicial. Fuera de él menudean los recursos administrativos y los órganos de la misma naturaleza, cuya función se limita a la autodefensa de la administración.

Ahora bien, el sistema judicialista o anglosajón resurge en el Derecho Mexicano como consecuencia de la interpretación doctrinaria, legislativa y jurisprudencial de los artículos 97, fracción I, de la Constitución de 1857 y su equivalente, el artículo 104, fracción I, de la Constitución de 1917.

Según la fracción I del artículo 97 dice textualmente:

"De todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales, es incontrovertible que las controversias administrativas no fueron excluidas por la fracción I del artículo 104 de la Constitución de 1917." (26).

CAPITULO SEGUNDO

2.- CONCEPTO DE FISCO.

Primeramente, es imprescindible remitirlo a su etimología para entender su función.

Ernesto Flores Zavala, señala que: "la palabra Fisco viene del latín fiscus; designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinado a las obligaciones del Estado.

También denomínase Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo." (1).

Sergio de la Garza define al Fisco del siguiente modo:

"Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan la facultad de resolución en materia hacendaria, carecen de esa actividad en cuestión, que es la característica (1).- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa, 9a.Edición. México. 1967, p.19.

Finalmente, Rafael de Pina coincidiendo con De la Garza lo de-
fine así:

"Fisco es la parte de la hacienda pública que se forma con las
contribuciones, impuestos o derechos." (6).

De las anteriores definiciones despréndese que el Fisco es:

1.- El patrimonio que administra la tesorería federal, estatal
o municipal formado por las contribuciones, impuestos y dere-
chos.

2.- Es el órgano del Estado encargado de la determinación, li-
quidación y administración de tributos.

3.- El cúmulo de bienes y riquezas que calificando de públicos
corresponden al Estado.

4.- Tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbdi-
tos para cubrir los gastos públicos.

Como dedúcese de las anteriores definiciones, a los tratadistas
precitados se les olvidó incluir el ejercicio de la facultad
económico-coactiva que es de suma importancia en la Ley fiscal
federal.

Propongo en vista de lo asentado la siguiente definición, que

(6).- DE PINA, Rafael. Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa. 3a.
Edición. México, 1973. p. 185.

CAPITULO TERCERO

3.- CONCEPTO DE ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.

SUMARIO:

- 3.1.- Requisitos Constitucionales que debe reunir el Acta Fiscal de Auditoría.
- 3.2.- Requisitos Formales de la Orden de Auditoría.
 - 3.2.1.- Confrontas.
- 3.3.- Desarrollo General de la Visita de Auditoría.
 - 3.3.1.- Compulsas. (Medio empleado en las auditorías fiscales).
 - 3.3.2.- Cuestionario de Investigación Fiscal.
 - 3.3.3.- Informe de Inicio de Procedimientos a realizar.
 - 3.3.4.- Papeles de Trabajo.
- 3.4.- Actas Parciales.

CAPITULO TERCERO

3.- CONCEPTO DE ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.

En primer lugar es imprescindible tratar de definir lo que es el Acta de Visita para comprender su contenido y desarrollo.

IGNACIO BURGOA. Define el Acta de Visita Domiciliaria en los siguientes términos:

"El Acta de Visita...es un documento en que se asientan todas las circunstancias o hechos pertinentes de naturaleza objetiva o real, que suponga o indiquen la inobservancia o cumplimiento a la ley fiscal o al reglamento gubernativo de que se trate, en la inteligencia de que, sin la constancia de dichas circunstancias o hechos, las apreciaciones subjetivas de la autoridad administrativa carecen de validez". (1).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del Artículo 16 Constitucional define la visita por su finalidad, de la siguiente manera:

"La finalidad de la práctica de visitas domiciliarias debe ser la de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fis"

(1).- BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Edit. Porrúa. XIX Edición. México. 1985. p. 622.

cales". (2).

MOLINA AZNAR. Define al Acta Final de Auditoría así:

"Por acta ordinaria o final de auditoría se entiende el documento en el cual se hacen constar los hechos observados durante la revisión practicada al contribuyente por el personal fiscal. Desde luego que en esta acta se incorporan las parciales o complementarias levantadas durante el curso de la auditoría: con esto logra darle unidad.

Las Características que debe reunir son: debe ser circunstanciada, es decir, clara y detallada de tal modo que la empresa pueda verificar todo lo asentado en el acta ordinaria o final y por lo mismo pueda defenderse". (3).

A continuación, la Tesis de la Sala Superior, a través de la magistrada ponente Margarita Lomelí Cerezo, sugiere la siguiente pormenorización esencial del Acta de Visita...

"ACTAS DE VISITA.- SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS SI EN ELLAS SE ASIENTAN DETALLADAMENTE LOS HECHOS Y OMISIONES OBSERVADOS.- Si en el Acta de Auditoría se hacen constar pormenorizadamente el período y documentación revisado, el monto de ingresos omi-

(2).- Constitución Política. Edit. Sría. de Gobernación. Méx. 1985. p. 38.

(3).- MOLINA AZNAR, Victor. Preguntas y Respuestas en Materia Fiscal. Edit. de Leyes Fiscales ISEF. la. Edición. Méx. 1986.

rados, detallándose las operaciones respectivas, debe considerarse que el acta en cuestión encuéntrase circunstanciada de conformidad con el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación." (4).

Finalmente, otra de las Tesis de la precitada Sala, a través del magistrado ponente Armando Díaz Olivares aporta la siguiente definición de actas de inspección, así:

"ACTAS DE INSPECCION.- VALOR PROBATORIO.- De conformidad con el artículo 403 del Código Federal de Procedimientos Civiles, las actas de inspección al ser levantadas por funcionarios públicos, como son los inspectores, constituyen un documento público, por lo que hace prueba plena de los hechos asentados en ella, salvo que se demuestre lo contrario." (5).

De las anteriores definiciones despréndese que el Acta de Visita Domiciliaria es:

1.- Un documento en el que se plasman circunstanciadamente los hechos conocidos y omisiones observados como resultado de la visita domiciliaria de Auditoría.

2.- Un documento Público en cuanto hace prueba plena de los hechos plasmados en ella y levantadas a la vez por funcio-

(4)y(5).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. época Núm. 69. México, 1985.-Editada por los Magistrados del Tribunal de la Federación, pp 251 y 263.

rios públicos.

3.- Su finalidad es comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales por medio de la presentación de documentación contable de la empresa o del contribuyente.

La parte más importante del acta es la relativa a los hechos, porque en la cual se asientan todo los observados en la revisión.

En vista de lo asentado y para complementar la siguiente definición, que estará actualizada en virtud de las circunstancias pues abarca al personal competente en la realización de las actas de visita domiciliaria, propongo que:

El Acta de visita domiciliaria es el documento público girado a través del Administrador Fiscal Federal, por medio del cual los auditores asientan hechos observados durante la revisión contable que realizan en una empresa o negocio, del registro de cajas, documentación y con el fin de comprobar su situación fiscal.

3.1.- Requisitos Constitucionales que debe reunir el Acta Fiscal de Auditoría.- El último párrafo del Artículo 16 Constitucional "faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias sin previa orden judicial con el objeto de exigir la exhibición de libros y papeles necesarios

para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para cateos.

Por lo que toda exigencia autoritaria que carezca de dicha finalidad es inconstitucional. Observándose por tanto el principio de legalidad conforme a las disposiciones legales respectivas (reglamentos administrativos y leyes fiscales en general, según el caso).

Por otro lado, las actas de inspección deben levantarse en presencia de dos testigos propuestos por la persona cuyo establecimiento o negocio se visite o inspeccione, testigos que, debiendo firmar el documento respectivo puedan ser designados por el inspector en ausencia o por negativa del particular interesado, lo cual debe asentarse en las mencionadas actas. Si la práctica de las diligencias de inspección deja como resultado la infracción al reglamento gubernativo o a la ley fiscal de que tratáse, la autoridad correspondiente debe hacer cumplir tales ordenamientos mediante decisiones o resoluciones procedentes (multa, clausura de establecimientos, imposición de obligaciones de hacer, de dar, etcétera." (6).

En el primer párrafo del artículo 16 Constitucional se establece:

(6).- BURGOA, Ignacio. Op. Cit., pp. 621-622.

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde o motive la causa legal del procedimiento." (7).

Réalmente, todo procedimiento fiscalizatorio constituye para el gobernado un acto o una cadena de actos de molestia, pues se le afectará en su persona, domicilio, papeles o posesiones, y por ello dichos actos deben reunir los requisitos formales que mencionaré adelante.

Ahora bien, creo que una autoridad que es incompetente, es factible que cometa arbitrariedades.

Además, este artículo garantiza la inviolabilidad del domicilio pero suele suceder frecuentemente que los empresarios establecen un negocio aprovechando una parte de su casa adaptándola para tal efecto. Por ello es muy necesario que al predio destinado a casa habitación se le dé un número y al negocio otro.

Es preciso indicar el artículo 133 Constitucional porque todos los actos de autoridad y leyes deben sujetarse a la ley Suprema:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén acordes con la (7).- Constitución Política Mexicana. Op. Cit., p. 38

misma con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión." (8).

Ahora bien, las formalidades del cateo, las dispone el propio artículo 16 Constitucional y consisten en:

a).- "La orden de visita debe provenir de autoridad judicial competente y por escrito constará; en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas a quienes se dirige y los objetos que se buscan."

b).- "Al concluir la visita deberá levantarse una 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." (9).

Flores Zavala opina que: "es contrario al texto Constitucional concretarse a tomar datos en el lugar de la inspección, para levantar el acta posteriormente en lugar diverso". (10).

Efectivamente, estoy de acuerdo con el precitado autor, en razón de que los requisitos anteriores deben acatar el íntegro ajuste del procedimiento con las formalidades de los cateos. Además, para comprender mejor los requisitos constitucionales (8)y(9).- Constitución Política Mexicana. Op. Cit., pp.143-38 (10).- FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 182.

de las actas de auditoría, es importante enfatizar lo siguiente:

"Según la Tesis de Vallarta y que es sostenida por la Suprema Corte, una autoridad es competente, cuando actúa dentro de los límites fijados por la ley para ejercer sus facultades." (11).

La Enciclopedia Jurídica omeba, indica que: "La competencia de los órganos administrativos es de carácter público y, por tanto es improrrogable en virtud de sus funciones esenciales de gestores de intereses públicos. Sin embargo, hay situaciones especiales en que improrrogabilidad sufre declinaciones cuando se trata de la Advocación y delegación.

Lo primero sucede cuando un órgano superior realiza por sí un acto o una gestión que le corresponde a un órgano inferior; lo segundo acontece cuando el órgano superior delega un acto de su competencia a otro órgano inferior. Estas dos excepciones a la improrrogabilidad de la competencia a los órganos públicos ha limitándose notablemente por la legitimidad de la Administración Pública.- La competencia administrativa puede dividirse según la materia que gestiona cada órgano dentro de la administración, según el territorio donde ejerce su jurisdicción y por el grado que ocupe dentro de la escala jerárquica de la organización administrativa.

(11).- RAMIREZ FONSECA, Francisco. Manual de Derecho Constitucional. Edit. Pac. 2a. Edic. México. 1981, p. 98.

Estas divisiones adquirieron importancia cuando refiérense a la condición de legitimidad de los actos administrativos, por que la competencia es un elemento necesario para su validez." (12).

Por otro lado, Ramírez Fonseca opina que: "La motivación y fundamentación del procedimiento está encaminada, según el pensamiento original del contribuyente, a las autoridades ejecutoras. No obstante por un crecimiento jurisprudencial avanzado, este requisito formal ha cambiado en un requisito de fondo para hacer así más eficaz la garantía de seguridad jurídica". (13).

En lo referente al lugar en que debe practicarse la visita domiciliaria; esto constituye una limitación de no rebasar la orden de cateo más que al lugar mencionado en ésta.

Además, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado al respecto la siguiente tesis aislada:

MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.- Finalidad de estos requisitos. "La motivación y... exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de autoridad deben satisfacerse, como uno de sus propósitos se busca el de que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir su acto, así como (12).- Enciclopedia Jurídica Omeba, Edit. Bibliográfica Argentina. Tomo III, Buenos Aires 1967, p. 490.

(13).- RAMIREZ, Francisco. Op. Cit., p. 99.

los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se basa para esa misión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlos, evitando que quede indefensamente". (14).

Como puede observarse de lo anterior, la fundamentación está íntimamente unida al principio de legalidad. Es decir, que exista una norma jurídica que faculte a un órgano estatal a realizar dicho acto de molestia ordenado en la resolución.

Hasta aquí he tratado de exponer los esenciales requisitos Constitucionales de las Actas de auditoría, para llevar a cabo una eficaz inspección fiscal.

3.2.- Requisitos Formales de las Ordenes de Auditoría.- Primeramente, como complemento de los requisitos formales, es preciso mencionar el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones I, II, III y IV textualmente así:

Artículo 38.- "Los actos administrativos que deben notificarse deberán por lo menos tener los siguientes requisitos:

I.- "Constar por escrito".

II.- "Señalar la autoridad que lo emita".

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

IV.- "Ostentar la firma del funcionario competente, y en su

(14).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 264.

caso, el nombre o nombres de las personas a la que vaya dirigida, se señalarán datos suficientes que permitan su identificación". (15).

Ahora bien, el artículo 43 fracciones I y II del precitado Código Fiscal vigente, expresa textualmente:

Artículo 43.- "En la orden de visita, además de los requisitos referentes en el artículo 38 del Código precitado, deberá indicarse:

I.- "El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado". (16).

II.- "El nombre de la persona o personas que deben efectuarla, las cuales podrán ser sustituidas aumentadas o reducidas en su número, a cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuarla se notificará al visitado." (17).

Respecto a la fracción II del artículo 43 del Código Fiscal precitado, considero que el personal fiscal no está fijo en una empresa y por lo mismo puede ser cambiado conforme a las necesidades de la auditoría. Inclusive pudieran presentarse

(15).- Código Fiscal de la Federación. Edit. Harla.Méx. 1987. P. 30

(16).- D.O. 28 Dic. 1989. México., p. 6

(17).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 30

otras personas para iniciarla que no sean las que aparecen en el orden de auditoría. Para tal efecto, deberán presentar oficios debidamente requisitados en los que se notifiquen esos cambios. El personal fiscal está formado por el supervisor, el auditor y dos ayudantes; sin embargo el número de ellos puede ser mayor.

Ahora bien, el artículo 38 fracción I del precitado Código Fiscal, despréndese que:

El acto administrativo es en sí la orden de auditoría o documento por el cual la autoridad fiscal notifica al contribuyente que se iniciará una revisión.

Respecto a las fracciones II, III y IV del propio artículo 38 del CFF precitado, opino que, al aplicarlas indebidamente originan la desviación del poder por no acatar el principio de legalidad o facultad discrecional.

En relación a la fracción I del artículo 43 del precitado Código Fiscal, para dilucidarla es preciso remitirse al artículo 10 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 10.- "Considérase domicilio fiscal:

I.- "Tratándose de personas físicas:

a).- "Cuando realicen actividades empresariales, el local en

que se encuentre el principal asiento de sus negocios."

b).- "Cuando no realicen actividades empresariales y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base permanente para el desarrollo de sus actividades."

c).- "En los demás casos, el lugar donde tengan el principal asiento de sus actividades."

II.- "En caso de personas morales:

a).- "Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

b).- "Si tratáse de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal de su negocio, "en el país, o en su defecto el que designen." (18).

Igualmente, las fracciones I, II y III del Artículo 44 del precitado Código Fiscal de la Federación, expresan textualmente:

44.- "En casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y terceros estarán a lo siguiente:

(18).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 5

I.- "La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita".

II.- "Si al presentarse los visitantes al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a la hora determinada el día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita iniciaráse con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitantes al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la Contabilidad.- Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten."

Cuando existe peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En casos en que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mer'

cancias cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías."

III.- "Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté realizando la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias las personas con la que entiendase la visita deberá designar inmediatamente otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de testigos no invalida los resultados de la visita." (19).

Comentario.- Respecto a la fracción I del precitado artículo 44 del CFF, creo que relaciónase a su vez con la fracción I del (19).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 31.

igualmente precitado artículo 43 del CFF relativo a la practi' ca de la visita en el lugar indicado en la orden.

Ahora bién, en relación al primer párrafo del propio artículo 44 del Código Fiscal Federal, fracción II, es preciso observar en donde expresa cuando el contribuyente no se localice en el lugar donde los visitantes practicarán la visita. Aquí prime' ramente, los visitantes deberán comprobar que se encuentren ' anotados correctamente los datos relativos a domicilio y nom' ' bre del contribuyente.

Inclusive, el Instructivo del Programa de Fiscalización indica que: "al presentarse el representante legal, el auditor fiscal le entregará copia de la orden de...para que conozca el motivo de la misma solicitará que se identifique mediante: Creden' ' cial con fotografía y la Escritura Constitutiva o de asamblea de accionistas, protocolizada ante notario, en la que conste ' su nombramiento, en su caso el poder conferido, el cual podrá ser: Poder general amplísimo o poder especial para atender a la autoridad fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito ' Público y además, se solicitará al Representante Legal que ' proporcione una copia fotostática del poder conferido a los ' visitantes". (20).

"Por otro lado, el encargado de la auditoría, por ningún moti' vo conservará por más de un día, órdenes de auditoría abiertas sin desahogar, excepto en casos de que deje citatorio o no lo' (20).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Edit. Secre' taría de Hacienda y Crédito Público. México. 1990, p. 247.

calice al contribuyente." (21).

Además, opino que, recibir una orden...representa molestias, problemas y frecuentemente tener que pagar impuestos no cubiertos y multas en su caso.

Puede ocurrir que al contribuyente que se le giró la orden de auditoría ya falleció. ¿Con quién se entenderá la diligencia? pues en este caso, habrá de entenderse con el albacea de la sucesión.

Ahora bien, suele suceder que el contribuyente cambie de domicilio, porque resulta con adeudos fiscales elevados y a partir de esa fecha y por 5 años opere en negocios usando el nombre de soltera de su esposa o viceversa de conformidad con la ley.

Igualmente, opino que el segundo párrafo del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, fracción II precitada es violatorio del artículo 16 Constitucional respecto del cambio de domicilio, ya que la visita de auditoría respectiva tiene que realizarse necesariamente en el lugar expresamente señalado.

Ahora bien, en relación al último párrafo de la fracción II del propio artículo 44 del CFF respecto a cuando exista peligro de que el visitado se ausente o tal vez se esconda de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En este segundo caso, creo que es imposible su ausencia o escondite; porque se

(21).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 247.

cuenta con los sistemas más modernos computarizados para localizar a cualquier contribuyente si así lo considera preciso.

Ahora bien, procediendo a analizar la fracción III del precitado artículo 44 del CFF, puede suceder que al presentarse el auditor fiscal no lleve su identificación y los ayudantes sí o que ni los ayudantes ni el auditor la llevaran. En el primer caso, habrá que solicitarles que el día siguiente exhiban la identificación correspondiente. En el segundo caso, no se les deberá permitir iniciar la auditoría. Pero si acude el supervisor y se identifica y los identifica entonces sí es posible permitirles el inicio de su trabajo; de no ser así el único recurso sería que acudiera el supervisor a la empresa, la identificación mediante licencia de manejo o un pasaporte puede considerarse como sustituto temporal.

Cuando carecen de credencial, pueden identificarse por medio de un oficio identificatorio expedido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y firmado por el Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal.

A su vez, el Instructivo del Programa de Fiscalización agrega que: "En caso de una empresa o persona física, se le solicitará el aviso de inscripción y alta de obligaciones ante el Registro Federal de contribuyentes y aparte la credencial con fotografía". (22).

"Además, es preciso recabar del representante legal o contribuyente, el acuse de recibo de la orden de...anotando de su puño y letra: Recibí original del presente oficio, fecha, su nombre y el cargo que ostenta, así como la hora recibida, tanto en original como en copias de la orden." (23).

Es preciso indicar que, si no se presenta el representante legal debe solicitarse hablar con la persona que tenga mayor jerarquía dentro de la empresa entregándole la orden y solicitándole su identificación y comprobación (recibo de sueldo o nómina de que es dependiente del contribuyente).

Ahora bien, para el nombramiento de testigos es preciso su nombre, nacionalidad, identificación, domicilio e inscripción en el Registro Federal de contribuyentes.

Creo conforme a lo anterior que, son varios detalles por considerar para la práctica de auditorías. Por lo que, los requisitos formales precitados interrelacionan a su vez con los requisitos Constitucionales en la actuación legal de la autoridad administrativa.

A continuación, comentaré lo relativo a los visitadores que hayan hecho la relación de libros, contabilidad, etcétera; lo cotejarán contra avisos de inscripción en el R.F.C., inicio de operaciones, escrituras constitutivas, giro declarado de

(23).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 29.

impuestos, si no concuerdan entre sí o no corresponden al de las que realiza la empresa, igualmente checar que hayan investigado la razón y repercusión que pueda tener tal irregularidad. Levantarán acta con documentos de la información relacionada con garantía del interés fiscal.

Además investigarán si está sujeto a bases especiales de tributación, verificando que cumple con los requisitos en los ordenamientos.

Igualmente, verificarán haber citado datos correspondientes de todos los libros exhibidos, clase de libros, número en su tipo, oficina, fechas de autorización y fecha del último asiento registrado.

"Además, deberán compulsar a la compañía con quien se contrató la garantía o a la Institución de Crédito en que se efectuó el depósito que garantiza el crédito fiscal, para asegurar si está aún vigente." (24).

A continuación, citaré una tesis jurisprudencial del Tribunal Fiscal de la Federación que sostiene:

"ACTAS DE VISITA.- Puede firmarlas cualquiera de los visitados que hayan terminado la visita. El acta final de auditoría debe firmarla cualquiera de los visitadores que la haya con"
(24).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 253.

cluído, lo que será suficiente para su validez." (25).

Continuando con los últimos requisitos formales de la orden relacionados con la Contabilidad del contribuyente, mencionaré el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación actualmente modificado conforme a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de Diciembre de 1989 y posteriormente citaré las fracciones I, III, IV, VI, VII y IX del mismo precepto precitado (que igualmente se adicionó un párrafo conforme a lo publicado en el Diario precitado).

Artículo 45 primer párrafo.- "Los visitados, sus representantes o la persona con quien entiéndese la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la Contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de disposiciones fiscales de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita". (26).

Como puede observarse del anterior precepto fiscal, es sumamente amplio en razón de que los documentos, discos, etcétera

(25).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Núm. 202 Año 1984. Revisión 87/82, resolución de 3 de Noviembre de 1982, p. 32.

(26).- D.O. México. Diciembre - 28-1989, p. 7.

van a formar parte de la Contabilidad del contribuyente.

Respectivamente, la SCJN ha resuelto que: "Las visitas domiciliarias o de auditoría, deben practicarse en el domicilio del visitado para su validez. Por tanto, al acreditarse en autos que no se efectuó la práctica de la...en el domicilio del contribuyente, violanse en su perjuicio los preceptos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, de donde resulta dejar sin efectos la diligencia ilegalmente efectuada." (27).

Posteriormente, citaré las causales para recoger la contabilidad contenidas a su vez en las fracciones del propio Código Fiscal Federal.

I. "Los visitadores podrán recoger la Contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I. "El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden."

III. "Existen dos o más sistemas contables con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados".

(27).- Compilación Mayo del Semanario Judicial Federal. VII ' Epoca, Tomo XIII. Vols. 73-78. Edit. Barrutieta, S. de R.L. México 1978, p. 18 AR 9/74. Cía. Universal de Industrias, S.A. 5 votos. Ponente Alberto Jiménez C. 2a. Sala, 3a. parte.

IV. "Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido."

VI. "Los datos anotados en la Contabilidad no coincidan o no puedan concordar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan anotados en dicha Contabilidad, dentro del plazo que indiquen las disposiciones..., o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes."

VII. Se desprenden, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra.

IX. "Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la misma; así como mantener a su disposición la Contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores."

En caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir requisitos que establece el artículo 46 de este código, con la que se terminará la visita en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitantes recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, levantaráse el acta parcial indicando los documentos que se recogen.....

Finalmente, se adicionó un párrafo a dicha fracción IX del precitado artículo 45 del CFF, así:

"En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, entenderáse que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos." (28).

Comentario.- Como se observa de los supuestos para recoger la Contabilidad son múltiples y complementarios a la vez, yo considero que es así porque las disposiciones fiscales que establecen cargas a particulares, son siempre de aplicación estricta.

Igualmente, es preciso tener en cuenta, que el cumplimiento de estas obligaciones por los causantes no sólo es importante en cuanto que de ese modo pueden evitarse sanciones, sino que también en cuanto a los medios de determinación impositiva de los libros, registros y controles, representan una garantía para que dichas determinaciones hechas por los contribuyentes sean tomadas en cuenta por las autoridades revisoras y para evitar que la autoridad fiscal inicie el procedimiento de de (28).- D.O. Op. Cit., p. 7.

terminación de oficio, por pruebas indiciarias, cuando no se haya cumplido con dichas obligaciones. Así como también, permite conocer la contabilidad, las utilidades de la empresa.

Así también, haré un breve análisis esencial de las fracciones del Artículo 45 del CFF que lo ameriten respectivamente así: primeramente, conforme a lo prescrito por el primer párrafo del artículo 45 del propio Código despréndense dos obligaciones de hacer que son:

la.) La de permitir a los visitantes designados por las autoridades el acceso al lugar objeto de la visita y la 2a.) Consiste en mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de disposiciones fiscales. Mantener a disposición de los visitantes la Contabilidad y demás papeles, quiere decir que el personal fiscal tiene todo el derecho de tomar lo que quiera para el desarrollo de su trabajo.

La primera fracción del precitado artículo 45 del CFF es una obligación de no hacer.

La fracción III del propio artículo 45 relativa a la existencia de 2 o más sistemas contables, es con el objeto de que se eviten errores de interpretación, duplicación de concepto de ingresos y precisar además a qué ejercicio se refieren.

Igualmente la fracción IV del mismo ordenamiento legal se re'

laciona con la fracción anterior, por llevar 2 o más libros sociales similares con diferente contenido. Prácticamente, está detectándose aquí una contabilidad parcial, por lo cual el contribuyente se hará acreedor a una sanción, así como resulta peligroso para la empresa el hecho de tener un libro de datos de identificación incompleta en su contenido, como puede ser el caso de algún libro identificable como de ventas brutas o netas.

De la fracción VII del precitado artículo 45 del CFF, despréndese el delito de rompimiento de sellos quienes sin estar autorizados legalmente alteren o destruyan los sellos, los aparatos de control o marcas oficiales puestos con propósitos fiscales o bien, impida haciendo uso de cualquier maniobra que logre el objetivo por el que fueron colocados.

Por tal motivo, es preciso de acuerdo con el auditor, reforzar los sellos con cinta adhesiva y evitar que el personal empresarial se recargue en los muebles o puertas donde fueron colocados.

En relación al segundo párrafo de la fracción IX del precitado artículo 45 del CFF, de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, realmente se trata de la auditoría denominada revisión de escritorio. Y a la vez, la exhibición contable puede ser estados de cuenta de un cliente objeto de una auditoría fiscal o bien, el talonario de facturas, declaraciones, etcétera.

Prosiguiendo en otro caso que puede presentarse al iniciar una auditoría es cuando los visitantes no localizan ninguna clase de documentación comprobatoria de ingresos, compras, gastos, libros y/o registros contables en las instalaciones del contribuyente, procederáse así: primeramente, solicitarán los visitantes al Representante Legal o a la persona que atienda la visita, proporcione o manifieste los motivos por los cuales no existe contabilidad.

Así pues, con base en las respuestas dadas por el contribuyente o su Representante Legal, los visitantes requerirán por medio de un oficio la solicitud de documentación, concediendo un plazo que conforme al Código Fiscal Federal, otórgase para la presentación.

Finalmente, en caso de que se impida el levantamiento del acta en las oficinas del contribuyente, ésta podrá ser levantada en las oficinas de la Tesorería del Estado, la Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente, en la Oficina de Rentas, Agencia del Ministerio Público, etcétera.

Si agotadas las medidas de apremio persiste la resistencia al desarrollo de la...comunicáranse los hechos debidamente documentados, así como los hechos reunidos, el Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal o al Administrador Fiscal Federal, para que se decida sobre el procedimiento a seguir.

Otro detalle importante es el supuesto cambio domiciliario del

contribuyente, por lo cual procederáse cautelosamente así: primeramente, entrar en las oficinas del domicilio indicado en la orden sin ostentarse como auditor fiscal y enseguida preguntar sobre el nuevo domicilio que va a auditar verificando en su caso, si se trata de un cambio de denominación social a nombre comercial de dicho contribuyente.

3.2.1.- Confrontas.- "Primeramente, la palabra confrontar deriva del latín Cum que significa con y frons, frente.- Es decir que significa en sí comparar." (29).

El Instructivo del Programa de Fiscalización dice que: "Mientras el auditor y supervisor realizan el recorrido físico en las oficinas, bodegas, almacenes y planta productiva que servirá para familiarizarse con las operaciones que efectúa el contribuyente, observar y detectar selectivamente que mercancía existente -sea propiedad de la empresa, si es de terceros, se encuentre debidamente separada y si son compras nacionales o de importación." (30).

"Tanto él como los ayudantes deben iniciar este procedimiento, el cual tiene por objetivo detectar operaciones no engranadas en la contabilidad, contenidas en registros económicos, libros no autorizados, documentación comprobatoria (facturas, remi-

(29).- Pequeño Diccionario Ilustrado. GARCIA PELAYO, Ramón. Ediciones Larousse. México, 1986, p. 260.

(30).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 127.

siones, notas de salida de almacén, pedidos, pólizas etcétera) que corresponden a: ingresos omitidos, compras omitidas y pagos efectuados no contabilizados." (31).

Hasta aquí, según lo antes observado en los artículos 44 y 45 del Código Fiscal de la Federación, integran en sí los procedimientos del inicio de las Visitas domiciliarias (confrontadas).

Comentario.- Creo que es importantísimo que, desde el inicio de la...del recorrido físico en oficinas, bodegas, almacenes y planta productiva, el auditor fiscal debe observar cantidad, tamaño y condiciones del edificio, maquinaria, instalaciones, mobiliario, número de empleados de la empresa, etcétera. Pues tomando en cuenta la cuantía y volumen de las mismas, no se revisarán de igual forma a una empresa de giro industrial o de servicio, que a una dedicada sólo a la compra venta.

Posteriormente, se cotejará lo contabilizado para conocer si el contribuyente lo contabilizó correctamente y en forma oportuna.

Igualmente, expresa el Instructivo del Programa de Fiscalización que: "al ir efectuando el recorrido físico de las instalaciones, es necesario elaborar una cédula en la que se anote lo observado". (32).

(31)y(32).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., pp. 210 y 128.

Conforme a lo anterior, sigue indicando el precitado Instructivo que: "el auditor fiscal debe solicitar le sean abiertos toda clase de muebles y le extraigan el contenido, con el objeto de que tome todo lo relacionado con las operaciones del contribuyente y lo analice posteriormente". (33).

Por lo expresado anteriormente, debe tenerse especial cuidado en la precisión y el desarrollo con que se realizan estos procedimientos ya que de ellos depende en gran parte los resultados de la revisión.

Así también, indica el precitado Instructivo que: "hay que tomar en consideración que al localizar la documentación comprobatoria de las partidas de gastos seleccionados (de libros de documentación) debe examinarse para comprobar: reúne todos los requisitos exigidos por Ley, que está a nombre de la visitada o su razón social (domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida: número de folio, lugar y fecha de expedición, clase de gasto del bien o servicio comprobado correspondiente a la clase de operaciones efectuadas por la visitada, si le fue trasladado el IVA a la empresa y todos los datos contabilizados coincidan con los del comprobante.

Además, se repetirán los cálculos aritméticos para comprobar el importe consignado en el comprobante (factura, remisión,

(33).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., pp. 32

etcétera)." (34).

"La factura es un impreso con el nombre del vendedor que sirve para detallar las mercancías vendidas, con las circunstancias de las cantidades, especies y el precio. Contiene por otro lado, condiciones de venta, tales como entrega, transporte, vencimiento y pago". (35).

"En caso de que la empresa lleve dos juegos de auxiliares de clientes, proveedores, almacenes, uno en el Departamento de Crédito y otro en Contabilidad para el caso de tarjetas de acción, además de lo precitado, debe procederse a:

-Confrontar ambos auxiliares, pues es posible que en el auxiliar que no se lleva en contabilidad consten registradas operaciones que no se vaciaron a libros de contabilidad autorizados.

-En el caso anterior, debe informarse al supervisor inmediatamente para decidir la estrategia que se va a seguir.

-Se procede como se indica en el procedimiento anterior, en lo que respecta a expedientes de clientes y proveedores que existan en el archivo y en los archivos del Departamento de Compras. Verificar que la cartera pendiente de cobro se encuentre facturada y en su caso, obtener relación de clientes, incluyendo dirección, importe, número y fecha de documentos localizados (34)y(35).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit.
p. 204.

zados.

Este procedimiento debe realizarse del siguiente modo:

a).- Deben confrontarse los registros de primera anotación, autorizados contra libros principales y/O auxiliares y éstos contra mayor.

b).- Confrontar los conceptos registrados en los libros contables autorizados con los conceptos que contenga la declaración del Impuesto sobre la Renta, impuesto al valor agregado.

c).- Selectivamente, elijase la documentación comprobatoria principalmente de Ingresos y Compras que se va a confrontar contra libros autorizados y no autorizados previamente comparados contra el mayor.

d).- La confronta se hará fundamentalmente sobre el último ejercicio declarado o que debió declararse.

e).- El resultado del mes debe confrontarse contra el contabilizado en el libro mayor en cualquier ejercicio sujeto a auditoría, sumándose en dicho resultado los saldos de auxiliares de clientes y proveedores, considérase este procedimiento demasiado laborioso por el número elevado de clientes o proveedores, debiéndose buscar un procedimiento supletorio para aplicar". (36).

(36).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., pp. 206 y 207.

Respecto de la documentación contabilizadora y comprobatoria ' cuanto a la póliza que debe contener la fecha, el número, im' porte y concepto del gasto.

"Ahora bien, los requisitos necesarios en todo sistema conta' ble son tres: sencillez, claridad y exactitud.

Sencillez, porque cuanto más sencillas sean las anotaciones es más rápida la investigación, economizándose tiempo que de nada vale gastar inútilmente.

Claridad, porque en ella evítanse infinidad de errores.

Exactitud, porque en los datos consignado ha de reflejarse el origen de las operaciones, y en ellos comprobarse fácilmente ' la marcha de los negocios respectivamente". (37).

Para corroborar lo anterior, es preciso definir cada uno de ' los libros obligatorios contables.

1°.- Un libro de Inventarios y Balances, que sirve de auxiliar y estructura de registro de operaciones efectuadas.

2°.- Diario es el más importante de todos, y es el destinado a registrar día por día y por orden en que van verificándose to' das las operaciones que se realicen y produzcan modificaciones

(37).- Enciclopedia Autodidáctica Quillet. Edit. Arístides ' Quillet. 3a. Edic., México. 1964, p. 292.

en las cuentas.

El libro Mayor presenta el estado o situación de cada cuenta ' en particular.

Los plazos para la presentación de la Contabilidad, conforme ' al artículo 53 del Código Fiscal de la Federación, son los si ' guientes:

a).- "Los libros y registros que formen parte de su contabili ' dad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentar ' se inmediatamente."

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

c).- "Quince días contados a partir del siguiente a aquél en ' que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos referentes a este inciso, podrán ampliarse por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo ' contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención."

(38).

Lo deseable es que, inmediatamente después de la entrega de la orden se inicie la revisión de cualquier modo, en este caso y aún en el evento de que el exámen de libros y documentos sea ' (38).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., pp. 35-36.

hecho posteriormente, deberá levantarse el acta parcial en la cual se anote todo lo actuado por los auditores.

Es imprescindible opinar igualmente, respecto a la importancia de la contabilidad radica en el hecho de ser la historia de las operaciones realizadas. Facilitando medios a la investigación y fiscalización e indicando derroteros para evitar desahucios ciertos que se hubieran cometido y fueran una amenaza a los intereses del establecimiento.

Cabe mencionar que, los procedimientos de revisión para el renglón de ingresos, tienen por objeto la determinación de la totalidad de los ingresos que percibe el contribuyente visitado, así como el correcto registro en libros contables y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por tanto, creo que dichos procedimientos de revisión se complementan con las confrontas; puesto que las confrontas representan para mí las incógnitas fiscales y los procedimientos de revisión las respuestas fiscales a los efectos, según el principio de Causalidad

De lo anterior, podemos observar que los procedimientos aplicados para el desarrollo de un auditoría están debidamente fundamentados, por lo tanto debe tenerse especial cuidado de realizarla como lo señalan los lineamientos establecidos.

3.3.- Desarrollo General de la Visita Domiciliaria.- En primer

término, la definición de Visita es la siguiente:

"Por visita de auditoría refiérese al personal de auditores fiscales dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se presenta a las empresas con el objeto de:

- . Comprobar la presentación de avisos.
- . Comprobar que los libros contables, registros y auxiliares se encuentren al corriente y autorizados.
- . Comprobar la presentación de declaraciones de contribuciones federales correspondientes al último ejercicio fiscal declarado o que debió declararse, y que los mismos se ajusten a la contabilidad.
- . Comprobar el pago de participación de los trabajadores en las utilidades.
- . Cotejar las declaraciones contra los registros contables para ver que estén acordes con éstos y estén soportados con la documentación correspondiente.

En caso de que el contribuyente no haya cumplido con alguno de los puntos anteriores se le dá un plazo para que cumpla" (39).

"La consecuencia que llega a tener una visita de esta naturaleza es que, si determinan los auditores una omisión en el pago de impuestos o bien el contribuyente no cumple con los requerimientos de los auditores fiscales entonces es objeto de una auditoría profunda". (40).

Ahora bien, el Artículo 47 en sus fracciones I y II del Código Fiscal Federal, expresa textualmente:

"Las visitas en los domicilios fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I.- "Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por Contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto indique el reglamento de este Código,"

II.- "En casos referentes al artículo 58 de este Código."

"En el caso de conclusión anticipada referente a la fracción Ia. de este artículo deberá levantarse acta en la que se mencione esta situación." (41).

Comentario.- Conforme puede observarse de la fracción I del artículo (40).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., p. 31.

(41).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 7.

título 47 del CFF precitado, la dictaminación de una empresa ' consiste en realizar una auditoría para ver si sus estados fi' nancieros corresponden a la realidad y a lo que están decla' rando ante Hacienda.

Igualmente, los riesgos que se corren con tener los estados ' financieros dictaminados son los siguientes: que los empresa' rios se confían demasiado creyendo que con tener dictaminados sus estados..., ya con esto constituye una defensa invulnera' ble por parte de la Secretaría de Hacienda, lo cual no es ' cierto. El Contador Público no tiene la fé pública que sí tie' ne el Notario.

Actualmente, la revisión del dictamen se amplía e incluirá una revisión del contador público registrado como dictaminador, ' una revisión de antecedentes de la empresa y habrá un tercer ' cuestionario que se aplicará al mismo dictamen. Esto es, por'' que la Coordinación de Administradores Fiscales del Centro in' tensificará su campaña para combatir la evasión proponiéndose fiscalizar el 50% del universo de causantes registrados.

Molina Aznar, asevera que: "la mayor parte de las auditorías ' se efectúan como parte del trabajo habitual de la Secretaría ' de Hacienda, la cual desea conocer la situación fiscal de los contribuyentes y basándose esencialmente en los registros com' putacionales que obran en poder de cada Administración Fiscal Federal o en cada Tesorería de los Estados". (42).

Igualmente, agrega Molina Aznar que: "aunque no es cosa rara, La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza segundas revisiones al mismo contribuyente, pero al ejercicio siguiente, y es con el objeto de comprobar si está cumpliendo con sus obligaciones fiscales". (43).

Respecto a la fracción II del precepto precitado, creo que el artículo 58 del CFF posibilita que un contribuyente corrija su situación fiscal, cuando con un motivo de la práctica de una visita domiciliaria la autoridad hubiere encontrado alguna causal de determinación presuntiva de las consignadas en el artículo 55 del Código, caso en el cual las autoridades pueden ponerlo en conocimiento del particular visitado, y una vez corregida dicha situación fiscal, queda a juicio de la autoridad el continuar o no con la práctica de la visita.

Este beneficio no podrá ser aplicado cuando el contribuyente hubiere utilizado documentos apócrifos o que contengan operaciones que nunca ocurrieron, se utilicen dos o más sistemas contables, etcétera.

El sistema legal parte de la base de tomar en cuenta como ciertos y válidos todos los actos de la autoridad fiscal y sujetos a prueba los de los particulares, lo cual creo que es sumamente injusto.

Inclúyese el término planear en el desarrollo de las auditorías (43).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., p. 33.

rías, es decir: "decidir anticipadamente lo que va a hacerse, cuales son los procedimientos que van a emplearse, la extensión que se les va a dar, la oportunidad con que se aplicarán; aunque en este caso no puede apreciarse en que lapso de tiempo van a intervenir". (44).

Igualmente, la planeación comprende: "precaer quien debe realizar el trabajo, en este caso, será decidir que harán los auditores y qué los ayudantes y qué papeles de trabajo se formularán para vaciar los resultados de los procedimientos.

- Normalmente, la planeación debe efectuarse antes de iniciar el trabajo, pero puede no estar precisado en detalle para cada área. En los acuerdos que se tenga entre Supervisor, Auditor y Coordinador, deberá irse adecuando la planeación; pues dependerá del resultado el que profundicen en determinadas partidas que representen determinación de contribuciones dejadas de pagar y supriman procedimientos." (45).

Si la planeación que se hace de la auditoría, no tuviera ninguna base sobre la cual se apoyara, resultaría inútil como no haberla realizado.

Los Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, son los que señalan los lineamientos de la planeación (44).- Diálogo Inédito con el C.P.T. Enrique López Martínez.
(45).- Diálogo Inédito con el C.P. Fernando Cano Cabrera.

y los objetivos que se pretenden a través de la auditoría fiscal, serán las bases que deben considerar para hacerse la planeación.

"Además, la planeación debe constar por escrito y debidamente firmada por el personal que intervino en la misma.

Efectuando un informe que contenga los procedimientos realizados. Todos los procedimientos indicados en la planeación deberán desahogarse, excepto cuando exista autorización expresa del Subadministrador". (46).

"En la auditoría, siempre se confrontarán básicamente las cifras manifestadas en las declaraciones anuales y mensuales del ISR, contra las cifras registradas en sus libros autorizados. En este tipo de revisión deberán desahogarse los procedimientos obligatorios, como son: Ingresos, costo de ventas, IVA, retenciones, pagos provisionales, deducción de pérdidas en bienes y otras deducciones". (47).

En lo concerniente a retenciones, las empresas tienen la obligación de retener impuestos cuando realicen pagos tanto a nacionales o extranjeros por los siguientes conceptos: sueldos y salarios por la prestación de un servicio independientes, honorarios, pagos al extranjero, etcétera.

Igualmente, sigue expresando el precitado Instructivo del Programa de Fiscalización que: "por lo anterior, los auditores obtendrán todas las nóminas que se elaboraron (obreros, empleados, personal de confianza, etcétera) semanal o quincenalmente; de tal modo que, al obtener los totales por los meses seleccionados lo confrontará contra lo declarado y contabilizado". (48).

Además, solicitará los expedientes de trabajadores seleccionados y confrontarán: nombre del trabajador, su número de Registro Federal de Contribuyentes y el I.M.S.S. para comprobar que existen, la función que realizan y si fueron dados de alta en el seguro social.

Respecto a los procedimientos de revisión para el renglón de Ingresos, considero que tienen por objeto la determinación de la totalidad de ingresos que percibe el contribuyente visitado, así como su registro de libros contables y el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Ahora bien, de una planeación adecuada de auditoría dependerá obtener resultados satisfactorios, lo que hará que sólo se apliquen procedimientos de auditoría necesarios conforme al giro de cada contribuyente y las circunstancias.

El cuestionario de control interno que se sugiere al inicio de (48).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 150.

la visita es aplicado a ingresos para conocer precisamente el sistema de control y determinar el grado de confiabilidad del registro de operaciones. En lo relativo a Finanzas, Relaciones bancarias, estrategia de recursos financieros, planes para el financiamiento futuro. Los procedimientos que se indican para la revisión de esta área se aplicarán en el inicio y transcurso de la visita, y cuando se presuma omisión de ingresos a través de cuentas bancarias.

Asimismo, existen otras formas aplicadas en las Auditorías fiscales, para poder lograr la evidencia de la revisión fiscal en cuanto al cumplimiento de obligaciones fiscales de un contribuyente.

Igualmente, de la aplicación al programa de control interno se obtendrá la información que cito a continuación:

Ventas.- Capacidad de ventas, sistema de distribución, política sobre ventas, comisiones, tipo de mercancías que trabajan, desperdicio de material, inversiones, activos fijos, etcétera." (49).

3.3.1.- Compulsas.- Molina Aznar, las define así:

"Compulsar consiste en requerir y obtener de terceros, con fundamento en disposiciones fiscales, datos relacionados con el contribuyente objeto de una auditoría fiscal con el fin de (49).- Instructivo del Programa de Fiscalización.- Op. Cit.,

compararlos con los que aparecen en sus libros y declaraciones, y precisar si concuerdan o no. Las compulsas son los escritos ' mediante los cuales se obtienen información". (50).

Siendo los terceros los proveedores, clientes y acreedores, es con éstos, con los que se realizan las... En caso de los pri'' meros, trátase de verificar el dato de compras efectuadas por el contribuyente; en el caso de clientes, trátase de comprobar si las ventas están correctamente registradas y declaradas y ' en caso de acreedores, lo referente a operaciones que no tra'' tan ni con ventas ni con compras.

Ahora bien, el fundamento legal para la solicitud de datos o ' documentos localízase en los siguientes artículos:

Artículo 42 Primer Párrafo del Código Fiscal Federal en vigor, artículo 48 en sus fracciones I, II y III del mismo ordena' ' miento y el artículo 51 tercer párrafo del CFF precitado.

El Artículo 42 Primer Párrafo del CFF, expresa textualmente:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de compro'' bar que los contribuyentes o responsables solidarios han cum'' plido con las disposiciones fiscales, así como para comprobar comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estará facultada para...". (51).

(50).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., p. 66.

(51).- D.O. Op. Cit., p. 7.

Las Fracciones I, II y III del precitado artículo 48 del CFF, a la letra dicen:

I.- "La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar...".

II.- "En la solicitud se indicará el lugar y plazo en el cual debe proporcionarse los informes y documentos."

III.- "Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante." (52).

Comentario.- Este artículo 48 del CFF contiene requisitos necesarios para que la autoridad ejerza su derecho de obtener información por parte de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, con el fin de ejercer sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria.

A continuación, el Artículo 51 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor expresa textualmente:

"Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros hechos u

(52).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 74.

omisiones que puedan entrañar incumplimientos de obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación referentes al artículo 48 del CFF, le darán a conocer a éste el resultado de aquélla actuación al dictar la resolución a que se refiere el párrafo anterior." (53).

Afirma Molina Aznar que: "Las compulsas pueden referirse tanto al nombre del contribuyente como al del Gerente General, si no se trata de negocios de persona física; el de la esposa del dueño; de algún hijo o empleado.

Además, la información se requiere de conformidad al que aparece en la orden de auditoría tomándose unos meses antes y unos después. Así, si la orden abarca el período del 1º. de Enero al 31 de diciembre de 1985, la compulsas puede incluir del 1º. de diciembre de 1984 al 31 de enero de 1986." (54).

La información requerida puede ser la siguiente: compras, ventas, rebajas, devoluciones, comisiones cobradas y pagadas, intereses cobrados y pagados.

El medio de pago es otro dato significativo solicitado en las compulsas. Si por ejemplo, la compulsas es a un proveedor, además de dar factura por factura la fecha, el número o importe de cada una, también deberá proporcionar el dato de si el pago fue (53).- D.O. Op. Cit., p. 7
(54).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., p. 67.

en efectivo, con giro postal o bancario o bien con cheque. Con este dato del medio de pago puede conocerse la existencia de una cuenta bancaria, la que seguramente habrá de ser manejada por el dueño o Gerente General del negocio y en la cual se registran las operaciones que no se registran ni declaran.

"En casos en que la información se solicite con motivo de la práctica de una visita domiciliaria (compulsa personal), ésta deberá proporcionarse inmediatamente.

Si el compulsado no cumple, se expone a una visita personal de los auditores y en caso de que no lo haga a tiempo, a una multa." (55).

Una de las características principales de la misma es que lo solicitado debe ser exacto, porque considere que puede originar que el causante aprovecha esta situación contestando o proporcionando información incompleta o evasiva. Pero si los datos obtenidos coinciden, entonces la prueba será positiva y no se consignará ningún hecho de esta naturaleza al dictar resolución.

Además, es importante que la solicitud de datos debe constar por escrito, en razón de que debe existir constancia de hechos respecto de la información proporcionada por el causante de la confirmación de cifras o hechos que consta en papeles de trabajo" (55).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., p. 68.

bajo, sin que represente una irregularidad detectada o, bien que de dicha información se encuentren otras operaciones mercantiles realizadas por el causante, que no se localizaron dentro de la empresa a través de la documentación comprobatoria y libros contables.

Tal vez suceda, no obstante, que los datos obtenidos de ventas en la Contabilidad del proveedor no concuerdan con los que tenga registrados en la suya el cliente.

En ambos casos se detectan como ingresos omitidos.

3.3.2. El Cuestionario de Investigación Fiscal.- Es preciso señalar que, tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por el visitado o su Representante Legal durante el desahogo del mismo, pueden surgir inicios o datos útiles para la planeación y desarrollo de la visita, se revisará que dichos datos proporcionados hayan sido tomados en cuenta y comprobados e investigados en su caso, lo que proceda.

Dicho cuestionario deberá desahogarse para que cumpla con su cometido dentro de los tres primeros días de visita y que permitirá conocer los signos internos de la empresa auditada conforme a los datos siguientes:

- a) "Clientes principales, % de operaciones y domicilios."
- b) "Proveedores principales, % de operaciones y domicilios."

- c) "Cuentas bancarias con las que opera."
- d) "Sistemas de registro de sus operaciones."
- e) "Métodos de valuación de inventarios."
- f) "Si realiza operaciones de importación y exportación."
- g) "Agencias aduanales con las que opera."
- h) "Hace pagos en efectivo o expide cheques al portador."
- i) ¿Tiene agencias o sucursales?
- j) ¿Formula estados financieros y con qué periodicidad?
- k) ¿Cumple con sus obligaciones en el I.M.S.S.?
- l) ¿Recibe Asesoría Fiscal y Contable y quién se la dá?

El estudio de todos estos puntos es con el objeto de verificar que el personal actuante realizó pruebas o aplicó procedimientos que certificaron veracidad de las respuestas o repercusiones que pudieron haber tenido falsas aseveraciones." (56).

3.3.3.- Informe de Inicio de Procedimientos a Realizar.- Después de haber desahogado el cuestionario de... y de haber planeado la auditoría, se integrarán cuatro expedientes de inicio para: el Auditor o responsable de la visita, para Coordinador, Jefe de Departamento y Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal.

El propio Instructivo del Programa de Fiscalización cita que:

"se anexarán a los expedientes de auditor y del coordinador

(56).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., pp. 241-242.

los siguientes documentos:

-Tarjetas de control de órdenes de proceso, acuerdo de órdenes de revisión, un informe dirigido al Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal, copia del citatorio, en caso de que no haya localizándose al representante legal el día del inicio y una copia legible fotostática de las declaraciones proporcionadas.

Tanto en la tarjeta de control como en el acuerdo de órdenes, anotaránse los datos que se soliciten y se harán constar brevemente los procedimientos que se desarrollarán en las diferentes áreas a revisar". (57).

"A los expedientes del Jefe de Departamento y del Subadministrador de Auditoría Fiscal Federal, solo se les anexará: un Informe dirigido al Subadministrador y copia fotostática de las declaraciones proporcionadas. En este informe se hará constar lo siguiente:

- a) Nombre del visitado
- b) Domicilio
- c) Registro Federal de Contribuyentes
- d) Ingresos declarados
- e) Giro
- f) Ejercicio a revisar

(57).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 90.

- g) antecedentes.- (Descríbese la causa por la que se está practicando la visita).
- h) Procedimientos a aplicar en la revisión (Según la planeación realizada).
- i) Hechos y situaciones encontradas o detectadas inclusive presunciones." (58).

3.3.4.- Papeles de Trabajo.- El precitado instructivo señala que: "Los papeles de trabajo, están integrados por el expediente que contiene cédulas de inicio, conclusiones, ingresos, costo y deducciones que va elaborando el auditor mientras realiza su trabajo y le sirve de base para redactar el acta e informe con el objeto de verificar:

- a) Su correcta formulación, reuniendo requisitos mínimos de calidad, objetividad, precisión y claridad.
- b) Hayan quedado asentados los procedimientos aplicados en extensión y oportunidad, conforme a la planeación aplicados en extensión y oportunidad, conforme a la planeación descrita en tarjetas de control y control de acuerdo elaborados o la razón de porqué dichos procedimientos acordados no fueron desahogados.
- c) En cédulas de trabajo que den constancia de análisis e interpretación de cifras expresadas en los diversos renglones de declaraciones de impuestos, como resultado de la aplicación de métodos de análisis (razones financieras, porcentajes integrales, etcétera) mismos que servirán para normar el criterio al (58).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 89.

planear la revisión.

d) Las omisiones y observaciones conocidas como resultado de la revisión hayan quedado planeadas en el área correspondiente, estén razonadas y apoyadas con procedimientos técnicos de auditoría y plenamente fundamentadas conforme a disposiciones fiscales vigentes, aplicables para cada caso particular.

e) En las cédulas de conclusiones que determinaron omisiones u observaciones y arrojaron modificaciones a los resultados declarados, hayan sido plasmados totalmente, efectuando además el cálculo y verificación de impuestos declarados y determinados.

f) La evaluación de papeles de...debe enfocarse además, tanto a su formulación, cuidando los detalles relativos a: Iniciales de quién los elaboró, fecha, nombre del contribuyente, área revisada, fecha del período o ejercicio, descripción del procedimiento aplicado, fuente de datos, fundamento fiscal, notas aclaratorias, observaciones y marcas de auditorías, así como el cruce de datos contenidos en ellos relativos a omisiones, observaciones, cálculo de impuestos con los consignados en el acta final e informe de auditoría.

g) Verificar también que en relación al instructivo de papeles de trabajo hayan elaborádose cédulas pro-forma, ajustándose al mismo.

h) Cerciorarse que los papeles de...que van a formar parte del acta, cumplan con los requisitos para certificación de papeles y firmados por el representante legal o contribuyente, los actuantes (auditores) y los testigos". (59).

(59).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., pp. 243-244.

Ahora bién, respecto de la cédula general de conclusiones se '
hará constar: el concepto revisado, motivo de la observación y
fundamentación legal para la observación.

Con base en esta cédula, el Supervisor o Coordinador decidirán
que se turne el expediente al Subadministrador de Auditoría '
Fiscal Federal o bien que se consiguen los hechos u omisiones
en las actas parciales.

3.4.- Actas Parciales.- El objetivo principal de las Actas '
parciales es: "el de dejar evidencia de hechos o situaciones '
conocidas antes de ser recibida la orden, durante el transcur'
so de la revisión. Desde luego que el acta parcial más impor'
tante es aquélla que se levanta al representante legal o dueño
del negocio respecto a los libros o registros "confidenciales";
sobre los depósitos bancarios o sobre cualquier otra informa'
ción que conduzca a la generación de un crédito a cargo del '
contribuyente." (60).

Igualmente, expresa textualmente el artículo 46 fracción IV '
del Código Fiscal Federal en vigor que:

Artículo 46.-.....

IV.- "Con las mismas formalidades a que se refieren las frac'
ciones anteriores, podrán levantarse actas parciales o comple'
mentarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o cir'
(60).- MOLINA AZNAR, Victor. Op. Cit., pp. 79-80.

cunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida. Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de disposiciones fiscales, las consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta que se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones." (61).

CAPITULO CUARTO

4.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

SUMARIO:

4.1.- Concepto Jurídico y Etimológico de Obligación.

4.2.- Concepto Jurídico de Contribuyente.

4.3.- Clases de Obligaciones del Sujeto Pasivo.

4.4.- El Fundamento de la Obligación Tributaria.

4.5.- Revisión del Cumplimiento de Obligaciones.

4.6.- Concepto de Evasión Ilegal.

CAPITULO CUARTO

4.- DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

4.1.- Concepto Jurídico y Etimológico de Obligación.- Obligación tiene su origen en la palabra latina obligationis, que a su vez viene de ob y ligo-as-are, que significa atar. Las Instituciones de Justiniano definen a la obligación diciendo:

"Obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura -la obligación es un vínculo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa, según el derecho de nuestra ciudad. Esta definición es de origen postclásico". (1).

En un principio las partes que intervienen en esta relación jurídica no denominanse acreedor y deudor, sino rei -de reus, porque esta palabra designaba a toda persona empeñada en un proceso sobre el cual había habido litis contestario, de donde toda obligación contiene los elementos de un proceso en el cual el papel de las partes está determinado de antemano, posteriormente el uso restringió el empleo de reus al demandado y por vía de consecuencia al deudor. Después nombróse acreedor al sujeto activo de la relación y deudor al pasivo.

Igualmente, ha definiéndose tradicionalmente la obligación por Francesco Messino del siguiente modo:

(1).- BRAVO VALDEZ, Beatriz y BRAVO GONZALEZ, Agustín. Segundo Curso de Derecho Romano. Edit. Pax. Méx. 1980, p. 19.

"Es un vínculo jurídico por medio del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor". (2).

Paulo precisa el objeto de la obligación, que pueda consistir en dar, hacer o no hacer.

Para Aubry y Rau. la obligación se conceptúa de la siguiente manera:

"La necesidad jurídica por cuya virtud una persona háyase constreñida, con relación a otra, a dar, a hacer o no hacer alguna cosa". (3).

Demogue define la obligación de la siguiente forma:

"Es la situación jurídica que tiene por objeto una acción o abstención de valor económico o moral, de la cual cierta persona debe asegurar su realización". (4).

Borja Soriano la define así: "Es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor". (5).

(2)(3)(4)y(5).- BORJA VILLEGAS, Rafael. Teoría General de las Obligaciones. Tomo III. Edit. Porrúa, 11a. Edic. México, 1982, pp. 8-10.

Así también, Porras y López la define como sigue:

"La obligación fiscal es como una relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa a favor de otra. Luego entonces, el objeto de la obligación...es dar o entregar una cosa en dinero, de hacer alguna cosa o de no hacer nada". (6).

Dominguez García, a su vez la conceptua así:

"La Obligación fiscal es una obligación genérica, incluyendo asimismo, una gran cantidad de obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, en una larga secuencia, para que pueda considerarse que se comete una infracción si se incumple alguna de estas obligaciones". (7).

Gianini, reconoce que la obligación de pagar el impuesto "tiene el carácter de parte esencial y fundamental de la relación tributaria, pues se tiene de un lado, el ente público acreedor, y de otro al sujeto pasivo del impuesto". (8).

4.2.- Concepto Jurídico de Contribuyente.- El Diccionario Jurídico Mexicano dice respecto a la significación de esta palabra, lo siguiente:

(6).- PORRAS Y LOPEZ, Armando. Curso de Derecho Fiscal. Edit. Porrúa, S.A. 5a. Edic. Méx. 1975, p. 119.

(7).- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel. Teoría de la Infracción Fiscal. Edit. Cárdenas Editor. 1a. Edic. Méx. 1980, p. 143.

(8).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 141.

"Contribuyente.- Es el sujeto pasivo de la relación fiscal. Es decir, es todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto de que la ley imputa esa obligación tributaria.

Esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ser un ente público o privado". (9).

Los contribuyentes, conforme al Artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación en vigor son: "las personas físicas o morales que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas". (10).

Fourouge llama al contribuyente "sujeto pasivo del tributo y los demás responsables, a saber: sujetos con responsabilidad sustituta, objetiva o solidaria". (11).

La Enciclopedia Jurídica Omeba asevera del contribuyente lo siguiente:

"El deber de contribuir es un deber de conciencia. La rela'

(9).- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo III. Edit. Porrúa. Méx. 1985, p. 317.

(10).- Código Fiscal de la Federación. Edit. Harla. México, 1987, p. 2.

(11).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Edit. Porrúa. 1ª. Edic. México, 1977 p. 100.

ción tributaria entre el Estado y el súbdito le es exigida a éste como consecuencia de la potestad suprema e incontrastable que aquél tiene sobre todo lo que le queda sometido dentro de su ámbito territorial. Por tanto, el contribuyente es el "deudor de jure del impuesto". (12).

Giorgio Tesoro denomina contribuyente a los siguientes:

"A los que efectivamente -de efecto- soportan el pago mediante el conocido fenómeno económico de trasiación. Al producirse el hecho imponible, nace la obligación tributaria, pero queda formada por el acto de determinación administrativa. Termina con este episodio el proceso de integración de la norma de lo más general a lo particular, existe la relación jurídica concreta y surge el sujeto pasivo de la obligación. Efectivamente ha de ser una persona física o jurídica, o bien un ente con capacidad reconocida exclusivamente por el Derecho Fiscal". (13).

Jarach sostiene que: "El sujeto pasivo principal es aquél que tiene la capacidad contributiva que integra el fundamento del hecho imponible". (14).

Flores Zavala designa al sujeto pasivo por adeudo propio o causante con el nombre de: "Sujeto pasivo con responsabilidad (12)y(13).- Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo IV, Buenos Aires 1979. Edit. Briskill, S.A., p. 711.
(14).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 466.

directa, inspirándose, indudablemente en Pugliese, y dice que "la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; o sea, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc. Y que la persona que tiene esa responsabilidad es el deudor del crédito fiscal". (15).

El Artículo 24 del Código Civil vigente en el Estado de Guanajuato en sus fracciones I, II, III, IV, V, VI y VII dice a la letra lo siguiente:

Son Personas Morales:

I. "La Nación, las Entidades Federativas y los Municipios".

II. "Las corporaciones de carácter público y las fundaciones reconocidas por la ley:

III. "Las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles".

IV. "Los sindicatos y demás asociaciones profesionales referentes a la fracción XVI del artículo 123 de la Carta Magna".

V. "Los ejidos y sociedades cooperativas y mutualistas".

(15).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 466.

VI. "Las asociaciones referentes de las enunciadas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, etcétera o de cualquier otro fin ilícito".

VII. "Todas las agrupaciones a las que la ley reconozca ese carácter". (16).

Existe una segunda cuestión en cuanto al ámbito personal de aplicación de la potestad tributaria del Estado a todos los nacionales del mismo sin importar el lugar en que residan. Son sujetos de impuesto:

"Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país; y las agencias o sucursales de empresas establecidas en la República". (17).

Las unidades económicas quedan asimiladas a las personas morales.

De lo anterior, surge la siguiente deducción: en lo referente al título II del Código Fiscal de la Federación denominado "De los derechos y obligaciones de los contribuyentes", debería ser más explícito; porque así como está redactado, pensa'

(16).- Código Civil del Estado de Guanajuato. Compilación de Leyes Mexicanas. Tomo II. LI Legislatura. México, 1981. p. 70.

(17).- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. Op. Cit., p. 101.

riase que en dicho capítulo se regulaban sólo los derechos y deberes del sujeto pasivo principal, siendo que también se regulan deberes de los responsables solidarios y de los retenedores, a quienes escatimase la calificación de sujetos pasivos.

Igualmente, deduzco que la relación jurídico-tributaria es la resultante de la ineludible confrontación entre derecho y obligación y forma una bilateralidad de las normas jurídicas, desde el punto de vista de la lógica formal. Esta liga nace la realización del supuesto normativo condicionante de la atribución de consecuencias jurídicas. Por tanto, la mayoría de los autores precitados, concuerdan con la realización del hecho imponible generado de la obligación fiscal.

Sobre este punto el Tribunal Fiscal Federal, ha sostenido en tesis jurisprudencial que:

SUJETO PASIVO DE UNA OBLIGACION FISCAL.- "DE CONFORMIDAD CON LA DOCTRINA ADMITIDA EN DERECHO TRIBUTARIO, es al que le corresponde pagar la deuda..., ya sea suya o de otras personas, y como afirma Mario Pugliese en su obra Derecho Financiero, si se hace referencia al que jurídicamente debe pagar la deuda, es para indicar que el Derecho Fiscal preocupase solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede no coincidir con el primero por el fenómeno de traslación de tributos y por otros motivos diferentes. En este modo es como enumérase, entre las personas obligadas al pago de una prestación tributaria, no sólo a los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria sino aún a los sujetos de deuda ajena con responsabilidad objetiva. Esta doctrina está admitida expresamente en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que establece la posibilidad de arrojar la carga de prestación fiscal sobre sujetos pasivos que no tengan responsabilidad directa o propia. Sin embargo, en todos estos casos es necesario que se demuestre previamente que en el tercero a quien trata de hacerse efectivo el cobro de la prestación fiscal, concurre la situación jurídica o de hecho, en virtud de la cual pueda considerársele como responsable substi

titulo o solidario de una deuda ajena o como responsable de ella por motivos objetivos". (18).

Esta fíctima definición la expresó el Tribunal precitado, de la siguiente manera:

"CAUSANTE DE UN IMPUESTO.- Para que se atribuya a una persona ese carácter es necesario que las autoridades administrativas correspondientes tengan suficientes datos para presumir, por lo menos, la existencia de circunstancias que den a los interesados tal categoría". (19).

Como puede observarse de todo lo anterior, estoy de acuerdo con las tesis precitadas del Tribunal Fiscal Federal, ya que son muy explícitas en cuanto a la finalidad directa e inmediata en el cumplimiento de la obligación principal.

4.3.- Clases de Obligaciones del Sujeto Pasivo.- El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principales y accesorias.

Ernesto Flores Zavala asevera que: "La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

(18).- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca. Año V. Núm. 37. Enero 1982, pp. 118-119.

(19).- Idem. p. 45.

a) "De hacer; por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir documentos para el debido control del impuesto, et' cetera.

b) "De no hacer; por ejemplo: no proporcionar datos falsos; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales.

c) "De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de visitas de inspección de libros, locales, documentos, bodegas, de la propiedad del causante". (20).

Hay situaciones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto pasa cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la Ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que existiendo obligación de pago, esté solamente tratando de burlarla. Precisamente para que el Fisco sepa que no tratan de evadir el impuesto.

Igualmente, Porrás y López dice acerca de las obligaciones de los contribuyentes lo siguiente:

"La obligación principal del sujeto pasivo es pagar el crédito (20).- FLORES ZAVALA, Ernesto Op. Cit., pp. 58-59.

fiscal que ha nacido de la ley.

"Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo son las siguientes:

a) "Obligaciones de hacer; ejemplo: presentar declaraciones, presentar avisos de iniciación de operaciones, de cambio de domicilio, etcétera."

b) "Obligaciones de no hacer; ejemplo: en general no hacer nada que esté prohibido por las leyes".

c) "Obligaciones de Tolerar: permitir la práctica de inspección de libros contables, locales, documentos, bodegas, visitas, etcétera." (21).

El H. Tribunal Fiscal Federal separó las 3 etapas del crédito fiscal así: su nacimiento, liquidación y exigibilidad, al decir:

"La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y legislación distinguen claramente; etapas que van del nacimiento del crédito a su determinación en cantidad líquida, o sea al "acertamento", según expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad". (22).

(Revista tomo 12 pág. 5896).

(21)y(22).- PORRAS Y LOPEZ, Armando Op. Cit., pp. 125-127.

Flores Zavala, afirma que: "Las obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero al desaparecer esa posibilidad, como cuando sucede en un comerciante que deja la feria, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen. Así lo reconoció la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al fallar el juicio 1234/40 diciendo:

"La circunstancia de que una persona haya tenido el carácter de causante en un época, no significa que ha de conservarlo indefinidamente y que está obligado en forma vitalicia a cumplir con los deberes que las Leyes imponen a tales causantes". (23).

Por otro lado, los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias que pueden ser las tres clases y que son: de hacer, no hacer y tolerar.

Por lo que respecta al Aviso de Iniciación de operaciones, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 27, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor, dice a la letra:

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su do-

(23).- FLORES ZAVALA, Ernesto Op. Cit., p. 60.

nicilio y generalmente sobre su situación fiscal, mediante avisos que establezcan el Reglamento de este Código." (24).

Como puede observarse de lo anterior, es sumamente amplia la disposición, en razón de que con las nuevas reformas que en trámite en vigor al 1.º de Enero de 1991, la Secretaría de Hacienda pretende lograr una recaudación mayor y elevar el universo de contribuyentes.

A continuación, el Artículo 31, primer párrafo del Código Fiscal en vigor, indica expresamente:

"Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "código de barras" en los casos que señale la Secretaría en las reglas de carácter general que al efecto expida." (25).

Como puede notarse de lo precitado, su contenido es más amplio que el del artículo 27 primer párrafo del Código Fiscal Federal (24).- D.O. 26-Diciembre 1990. México, p. 4.
(25).- Idem. p. 4.

ral practicado. Considero que. La presente innovación obedeca al objetivo básico de lograr un mayor control y vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, se adicionó el artículo 32-A fracciones I incisos a) y b) y II del Código Fiscal practicado, entró en vigor el 1º de Enero de 1991 por lo que es esencial para las empresas que tienen obligación de dictaminar y dice a la letra:

32-A.- "Las personas que se encuentren en alguno de los su' puestos de las siguientes fracciones están obligadas a dicta' minar, en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la ' Federación, sus estados financieros por contador público auto' rizado:

I.- "Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado en términos de la Ley ' del Impuesto al Activo sea superior a diez mil millones de pe' sos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan pres' tado servicios en cada uno de los meses de ejercicio inmediato anterior."

Para efectos de lo dispuesto por esta fracción considérase co' mo una sola persona, el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señala a continuación, caso en ' el cual cada una de éstas deberán cumplir con la obligación ' 1

establecida por este artículo:

a). "Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales."

b). "Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado."

II.- "Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la LIST. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda." (26).

Comentario.- Me parece esta adición muy injusta porque están obligando a los empresarios a hacer un gasto más, además de los problemas que va a implicar quien va a dictaminar por ser pocos los dictaminadores.

Igualmente, la obligatoriedad que tendrán las empresas de dictaminar sus estados financieros, puede ser un tanto peligrosa ya que puede prestarse a que los contadores habilitados para ello se conviertan en prestafirmas, porque son pocos y no van poder con todo el trabajo, o que por parte de la autoridad se (26).- D.O. Op. Cit., p. 5.

habilita a cualquier contador que no esté debidamente capaci-
tado para ello.

Finalmente, el contribuyente menor tiene las siguientes obli-
gaciones, conforme al artículo 115-B de la LISA vigente en su
fracción III incisos a), b) y c) expresa textualmente:

III. "Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones
los cuales únicamente deberán contener los siguientes requisi-
tos:

- a). "Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y
clave del Registro Federal de contribuyentes de quien lo expi-
da."
- b). "Número de folio, lugar y fecha de expedición."
- c). "Importe total de la operación." (27).

Ahora bien, perfeccionando el concepto de obligación fiscal
conforme a lo dispuesto por el artículo 2º. del Código Fiscal
de la federación fracción I en vigor, expresa textualmente:

I. "Los impuestos son las contribuciones establecidas en la
Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se en-
cuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la
misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones
(27).- D.O. 1-Enero-1990. México p. 46.

II, III y IV de este artículo." (18).

Porrás y López afirma que: "Debe estimarse que las Autoridades fiscales tienen la obligación de reconfirmar en favor de los contribuyentes sus manifestaciones, en las cuales resulta que Escas por omisión o ignorancia de la ley, han dejado de tener en cuenta deducciones o exenciones que les correspondiesen, la declaración es entregada a la administración financiera, la que por el simple hecho de haberla recibido, queda obligada por la ley a proceder a verificar la declaración, ya que el interés que mueve a la administración es el de aplicar el derecho". (29).

4.4.- El Fundamento de la Obligación Tributaria.- El primer fundamento de la obligación fiscal es la Ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la Ley le impone esa obligación.

Realmente, el único fundamento de la obligación..., es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas, que se obtienen principalmente del impuesto.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo:

"La idea del impuesto tiene una justificación clara y sencilla: (28).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 5.

(29).- PORRAS Y LOPEZ, Armando. Op. Cit., p. 128.

que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones, y que esos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene necesidad; la razón del impuesto es la del gasto a que aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere." (30).

Ahora bien, estas obligaciones de los mexicanos, encuentran su base fundamental en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos: 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". (31).

De lo anterior, surge un análisis constitucional: aún cuando el precepto constitucional refiérese sólo a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, consecuentemente puede hacerlo el legislador. La Ley de Extranjería y Naturalización de 28 de Mayo de 1886, en su artículo 35 decía:

"Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos de la manera que lo dispongan las leyes." (32).

(30)(y(31).- Constitución Política Mexicana. Op. Cit., p. 62.

(32).- FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 191.

En cuanto referirse a los sujetos activos del crédito fiscal, como se sabe tienen esta carácter la Federación, los Estados y los Municipios, en virtud de que pueden percibir impuestos.

En lo referente a que el mexicano debe contribuir a gastos públicos del Estado y Municipio en que reside, es necesario ramificar al concepto de domicilio en el Derecho Tributario en que el causante tiene su domicilio.

Igualmente, el domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación fiscal, por las siguientes razones:

1a). "Sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o capital, cualquiera que sea el lugar y nacionalidad del sujeto".

2a). "En los Estados Federales sirve para determinar que entidad local y Municipio tienen derecho a gravar".

3a). "Sirve para determinar ante que oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones fiscales".

4a). "Para fijar que oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de créditos fiscales y para el cumplimiento de obligaciones secundarias correspondientes al Estado".

3a). Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practique en el domicilio del causante". (33).

Ciertamente que los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; o sea a través de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Por tanto es consecuencia del principio general de legalidad conforme al cual, ningún órgano Estatal puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y esté reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas fiscales y los impuestos que carecen de un claro apoyo legal, deben considerarse proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendan justificárseles.

Para tal efecto, inclúyese la Ley de Ingresos y la Ley Reglamentaria del impuesto. La primera contiene una enumeración de impuestos, derechos... que puede percibir una entidad pública y declara vigentes y obligatorias las leyes limitadas en su vigencia a un ejercicio fiscal.

Las Leyes Reglamentarias de un impuesto indican los elementos esenciales: objeto, sujeto, cuota, procedimiento de determina'

ción, acostara. De tal modo que es necesario la existencia de leyes parlamentarias para que pueda percibirse el ingreso. Lo que el contribuyente precandió expresar. Fue que los impuestos sean justos.

Para llegar a esta conclusión, hay que tomar en cuenta que es la expresión aparece por vez primera en el proyecto constitucional de 1957, artículo 36 que dice:

"Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (34).

Ahora bien, como puede observarse hay gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan. De la observancia o menoscupción de esta máxima es lo que se llama equidad". (35).

Así pues, este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad. Por tanto, debe interpretarse el primero en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquéllos cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excep'

planes.

También el principio de Uniformidad debe entenderse en el sentido de que todos aquéllos cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; o sea, que el tributo debe ser en lo posible, proporcionado a la capacidad de prestación económica. Estos dos principios, Flores Zavala los incluye en una tercer categoría llamada Principios Superiores de repartición equitativa tributaria.

En un fallo la Suprema Corte dijo: "Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopta. (36).

Conforme a lo anterior, creo que es necesario al establecer los impuestos, el Poder Legislativo tome en cuenta de que con trae una grave responsabilidad.

A su vez, De la Garza Sergio define la proporcionalidad del siguiente modo: "algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en sentido matemático. Una intuición de justicia nos dá la pauta inmediata que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción)" (37).

Por tanto, el concepto de justicia coincide con el de equidad.

(36).- FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 196.

(37).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 263.

Por lo que incidiese en una excepción de principio por su idéntico contenido.

Cabe pues explicar la gran importancia del gráfico sobre el que llamamos la atención: si el Derecho es el arte de lo bueno y equitativo (Just est ars boni et aequi, nuestro Derecho Fiscal cimentase con mayor razón en el principio de equidad (justicia).

Igualmente Margain Manotou opina que: "Un tributo sea proporcional, significa que comprenda igualmente, del mismo modo, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación". (38).

El último problema derivado del texto constitucional, es el relativo a determinar qué debe entenderse por gastos públicos en tesis jurisprudencial, del modo siguiente:

Tesis 118. "Gastos públicos.- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que puede hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos." (39).

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a las satisfacciones de atribuciones del Estado (38)y(39).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., pp. 265 y 275.

las relacionadas con las negociaciones colectivas.

Debe mencionarse a su vez que, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha querido dar el primer paso para combatir el déficit vicioso que ha hecho graves daños, para poder resolver el problema fiscal. Esta es en virtud de que el fisco estima que el causante lo engaña, por ello extrema su rigor, multiplicando de cada vez más las medidas de control.

4.5.- Revisión del Cumplimiento de Obligaciones.- Para efectos de la revisión que llaven los auditores, debe tenerse presente: que el único período y las únicas obligaciones fiscales susceptibles de verificación, son aquéllas que expresamente se detallan en la orden.- Cualquier exceso puede provocar nulidad del procedimiento.

Opina el Contador Público Enrique López M. que: "el personal actuante, debe evitar en todos los casos en que el visitado le proporcione documentación en el domicilio, para ahí mismo ser revisada, el firmar algún acuse de recibo, ya que no es remoto que a pesar de la devolución de los libros y documentos, el causante se niegue a devolver el acuse de recibo, lo que permite negarse a entregar posteriormente esa documentación presentando que obra en poder de los auditores." (41).

4.6.- Concepto de Evasión Ilegal.- Es definida por Flores Za' (40).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., 275.
(41).- Diálogo Inédito con el C.P.T. Enrique López Martínez.

visto así: "La evasión ilegal es, cuando para eludir el pago del impuesto realízanse actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etcétera." (42).

Equivalente. De la Carta define a la evasión...del siguiente modo:

"Si la evasión consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen como lo sostienen Giuliani Bourouge, Andreozzi y otros. Luego entonces, toda evasión ha de reportarse como ilícita." (43).

Rodríguez Lobato, la define así: "La evasión ilegal preséntase cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas violatorias de la ley, ya sea porque se realice lo que éste prohíbe o se omita efectuar lo que ordena. Como por ejemplo, el fraude fiscal y el contrabando." (44).

Un caso típico de fraude fiscal es el que se presenta cuando se simula una compraventa para evitar el impuesto sobre herencias.

Definitivamente, la evasión estriba en la posición que la ley adopte en cada caso al tipificar los comportamientos ilícitos.

(42).- FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 272.
 (43).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 387.
 (44).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Harla. México. 1985, p. 64.

-12-

A la evasión ilegal denominábase también, economía sucarránea.

Ahora bien, en una entrevista que realizó al Contador Público Javier Arellano Morales dijo lo siguiente: "si las empresas están organizadas contable y financieramente, no tienen que tener problemas fiscales. Además, una empresa que no esté dirigida por Contador Público se derramará completamente: por tanto, si una empresa cumple con sus obligaciones fiscales, el Fisco evita molestaria." (45).

Pero resulta que en la mayoría de los casos, el empresario no quiere declarar toda su Contabilidad, porque piensa que el Gobierno se roba sus impuestos.

El que no paga sus impuestos, no sólo defrauda al Fisco sino que compete con armas prohibidas que lo tienen con la zoga al cuello como se dice, con los otros comerciantes o industriales en una competencia desleal delictualmente.

Ahora bien, proseguiré con el artículo 103 del Código Fiscal Federal al respecto, que expresa textualmente:

"Comete delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido conforme a este artículo, lo entere espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación de disposiciones Fiscales". (46).

(45).- Diálogo Inédito con el C.P.T. Javier Arellano Morales.

(46).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 59.

Si bien es cierto que el artículo 130 Constitucional y diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación conceden a particulares una serie de medios de defensa legal en contra de este tipo de acciones, no todos están en condiciones de procurarse adecuados servicios de asesoría y opten por el fácil camino negativo de declaraciones culpables de fraudes y evasiones que nunca cometieron, o por el más común de ofrecer al inevitable gobierno.

Finalmente, considero que año con año se evaden más de miles de millones de pesos en los famosos juegos de apuestas establecidos en los palenques.

Además, creo que el causante declara menos ingresos porque teme la recaudación complicada, difícil y excesiva, gasta cantidades excesivas en consejos técnicos, conferencias para evitar impuestos, pero por otro lado paga en sobresaltos y componendas.

CAPITULO QUINTO

5.- FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

SUMARIO:

5.1- Facultades de la Administración Fiscal Federal.

5.2.- Poder Tributario del Estado.

5.2.1.- Su Concepto.

5.2.2.- Poder Tributario Originario y Delegado. Diferencia con la Competencia Tributaria.

5.3.- Poderes Concurrentes Ilimitados.

CAPITULO QUINTO

5.- FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Primeramente, es preciso enunciar los fundamentos jurídicos que rigen dichas facultades.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 89, fracción Ia, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Poder Ejecutivo;

"La facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia". (1).

Relacionado este precepto con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 16 de dicha Constitución y con el artículo 22 de la misma, encuéntrase que:

"Todos los procedimientos y acciones represivos de la evasión fiscal, con excepción de la aplicación de las penas por delitos fiscales cometidos, corresponde a los órganos competentes del Poder Ejecutivo". (2).

El artículo 90 Constitucional expresa que:

(1)y(2).- Constitución Política Mexicana. Ed.Com.Federal Electoral. México, 1988, pp. 93 y 25.

"La Administración Pública Federal será centralizada y para' ' estatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios de orden administrativo de la Federa' ' ción que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Depar' ' tamentos Administrativos y definirá las bases generales de ' creación de entidades paraestatales y la intervención del Eje' ' cutivo Federal en su operación". (3).

A su vez, el artículo 92 de la propia Constitución dispone:

"Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Pre' ' sidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o ' Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto correspon' ' da, y sin este requisito no serán obedecidos". (4).

Ramírez Fonseca dice al respecto lo siguiente: "la firma pres' ' tada por el secretario de Despacho, conócese en la doctrina ' con el nombre de refrendo. Efectivamente, no es posible hablar de una limitación a la actuación del Presidente de la Repúbli' ' ca, cuando el propio artículo 89, fracción I, lo faculta para nombrar y remover, libremente, los secretarios de Despacho; si bien es cierto que ellos obran en representación del Presiden' ' de ya que pertenecen al grupo de órganos político-administra' ' tivos". (5).

(3)y(4).- Constitución Política Mexicana. Op. Cit., p. 95.

(5).- RAMIREZ FONSECA, Francisco. Manual de Derecho Constitu' ' cional. Ed. Pac. 2a.Edic. Méx. 1981, pp. 290-291.

Ahora bien, la Ley referente al artículo 90 Constitucional, es exactamente la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, del 24 de diciembre de 1976, la que indica a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público., las siguientes funciones:

II) "Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, en términos de las leyes".

V) "Dirigir los servicios aduanales y de inspección a la policía Fiscal de la Federación".

VIII) "Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes con objeto de asegurar cumplimiento de disposiciones fiscales." (6).

Nadie ha debatido que concierne a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las facultades de fiscalización de los tributos federales.

La propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en vigor, dispone en sus artículos 14, 15, 16 y 18 que:

"Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, que para el despacho de los asuntos de su competencia se auxiliará de los funcionarios que establezca el Reglamento Interior de cada Secretaría y otras disposiciones legales.

(6).- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Edit. Porrúa. 24a. Edic. Méx. 1990, pp. 10-12.

"Que originalmente corresponde a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de asuntos de su competencia, pero para la mejor organización de trabajo podrán delegar sus atribuciones en funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, excepto aquellas que por disposición legal o del Reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas por dichos titulares. Finalmente exprésase....

"Que en el Reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias y será expedido por el Presidente de la República." (7).

Como ya antes se precisó, concierne a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por una parte, la facultad de cobrar los impuestos, productos y aprovechamientos, y por la otra manejar los servicios de inspección, practicar actos de comprobación para verificar el acatamiento de disposiciones fiscales e intervenir en las demás operaciones relativas al Crédito Público. En este orden de ideas, es congruente estudiar el Reglamento interior de dicha dependencia para obtener datos relacionados con los órganos encargados de las tareas fiscalizadas. De conformidad con el propio Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Octubre de 1990, dice (7).- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Op. Cit., pp. 21-22.

vidense las Unidades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en dos grandes grupos: Unidades Administrativas Centrales y Unidades Administrativas Regionales. En el ámbito de fiscalización de gravámenes fiscales federales, la organización de las autoridades, conforme el Reglamento Interior en vigor, es la siguiente:

A.- Una Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público, de la cual depende:

a).- Las Direcciones Generales de la Banca de Desarrollo; de Banca Múltiple; de Seguros y Valores y las Unidades Administrativas Regionales de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público. (Artículos 30, 31 y 35 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

b).- La Dirección General de Aduanas, dentro de la cual localiza la de Planeación Aduanera, de Regulación de Despacho Aduanero, de la Policía Fiscal Federal, etcétera. (Artículo 80, 82 y 85 del propio Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

c).- Unidades Administrativas Regionales de la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público:

d).- Aduanas (Art. 131 fracción I del RISHYCP).

e).- Subprocuradurías Fiscales Regionales.

f).- Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.
(Art. 135 de RISHYCP).

Las unidades administrativas mencionadas en los incisos a) excepto la incluida en último término y b) son de nivel central, en tanto que las mencionadas en los incisos c), d), e) y f) son de carácter regional". (8).

B).- Una Subsecretaría de Ingresos, de la cual dependen:

a).- Las Direcciones Generales de Política Fiscal Internacional; de Política de Ingresos; de Planeación y Evaluación, de Planeación y Desarrollo de Evaluación y Productividad; de Dirección de Información, de Evaluación Especial; de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Técnica de Ingresos; de Servicios al Contribuyente, Técnica de Ingresos y las Administraciones Fiscales Federales. (Artículos 50, 57 TER, 57 TER-1, 57 TER-2, 57 TER-3, 57 TER-4, 58, 65, 71, 74 y 129 del precitado Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, comprende 10 divisiones de Area: De Programación, de Auditoría de Dictámenes, de Informática de Auditoría Fiscal y de Auditoría Fiscal Integral; de Auditoría Fiscal de Gabinete, etcétera (Artículos 66, 67, fracción X-BIS del anterior artículo 68 y 69 del propio Reglamento).

(8).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 30- Octubre- 1990. México., p. 7.

b).- Las Administraciones Fiscales Federales, dentro de las cuales derivanse las Subadministraciones de Auditoría Fiscal Federal, subdivididas a su vez en estas unidades; De Programación, de Auditoría de Dictámenes, de Auditoría Fiscal Integral y de Informática de Auditoría Fiscal y De Recaudación". (9).

Si bien es cierto que las Oficinas Federales de Hacienda son también unidades administrativas regionales, no se incluyen en esta división, por carecer de facultades fiscalizadoras, aun que si cuentan por otro lado, con ciertas facultades represivas de la evasión, como son: "la facultad económico-coactiva, la recepción de declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales de los particulares, exigir la presentación de declaraciones, avisos y documentos cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos, imponer la multa correspondiente, notificación de resoluciones que determinen créditos fiscales, citatorios, etcétera; además se agregó la fracción IX-BIS del artículo 130 del precitado Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor, que expresa textualmente:

"Compete a las Oficinas Federales de Hacienda:

"Aceptar, previa calificación las garantías que se otorguen respecto de contribuciones, accesorios y aprovechamientos; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas (9).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit., pp. 12-14.

cuando proceda." (10).

Humphrey Salinas, dice que: "en relación con ciertas materias y determinados sujetos, los órganos centrales de la Secretaría de Hacienda precitados tienen facultades que sólo las puede gravar la Federación. En las demás materias y sujetos, tienen estas unidades centrales y regionales facultades concurrentes que concurren a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

Para dilucidar lo anterior, es preciso indicar que si una autoridad inspectiva, de conformidad con sus facultades reglamentarias, ordena algún acto de auditoría fiscal a una domiciliada en una región determinada, que puede quedar sometida al ámbito competencial de una autoridad regional, no hay invasión de funciones por virtud de las mencionadas facultades concurrentes o conjuntas. Al contrario cuando una autoridad de tipo regional ordena un acto inspectivo sobre un sujeto de competencia de las unidades centrales, por razón de sus ingresos en la materia o cuantía, o de competencia de otra autoridad regional, estará indiscutiblemente extralimitándose en su competencia y por tal motivo, sus actos serán nulos". (11).

Igualmente, dice Arturo Humphrey que: "en caso de que al momento de verificarse el cambio de competencia se encuentre

(10).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit., p. 24.

(11).- HUMPHREY SALINAS, Arturo. Formulario de Instancias, De fensas... Edit. Themis. 5a. Edic. Méx. 1985, pp.99-101.

diente la realización de actuaciones, trámites o procedimientos, la unidad que los hubiere iniciado continuará conociendo de los mismos hasta su conclusión". (12).

Sobre el particular, una tesis del más alto Tribunal de la Federación ha expresado:

"Las Autoridades Administrativas no tienen más facultades que - las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no esté debidamente fundada y motivada - en alguna ley, debe estimarse violatoria de garantías consignadas en el artículo 16 Constitucional; tal violación es reclamada mediante el juicio de amparo." (13).

"Cuando las unidades administrativas regionales ejercen atribuciones actuando dentro de su marco competencial, las unidades correspondientes de nivel central sólo tiene respecto de aquéllas el carácter de órganos normativos de actuación, pero no ejercen sobre ellas en el más estricto sentido, un poder jerárquico. Esto es en cuanto a las Administraciones Fiscales Federales, pero no en cuanto a las demás unidades administrativas (Aduanas, Policía Fiscal, Subprocuradurías Fiscales Regionales, etcétera en donde si hay en todos los casos, una real dependencia jerárquica con las unidades administrativas de nivel central). Esto origina que sobre esos aspectos exista una incompleta y confusa descentralización administrativa". (14).

(12).- HUMPHREY SALINAS, Arturo. Op. Cit., p. 101.

(13).- LOMELI CEREZO, Margarita. Op. Cit., p. 11.

(14).- Diálogo Inédito del C.P.T. Enrique López Martínez.

Finalmente, el artículo 42 primer párrafo del Código Fiscal en vigor, fracciones II y demás relativas del mismo, expresa textualmente que:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, así como para comprobar comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estará facultada para...

II.- "Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, con objeto de realizar su revisión, la Contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos e informes que se les requieran".

III.- "Practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías".

IV.- "Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales".

VI.- "Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones".

"Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades con junta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente". (15).

Como puede observarse, la facultad que en este artículo 42 del CFF otórgase a las autoridades fiscales es hasta cierto punto discrecional, pues dicha autoridad puede elegir libremente las personas sobre las cuales realizará actos fiscalizadores, sin que téngase que sujetar a un orden o sistema previamente determinado, así como también elegir los aspectos que abarque y los ejercicios a revisar. Luego entonces ninguna persona podrá negarse a acatar una orden de Fiscalización por el hecho de que no se le ha revisado un ejercicio anterior o posterior, o porque sólo abarca algún aspecto y no otros, o porque se ordena en su perjuicio un acto de fiscalización teniendo solamente el carácter de responsable solidarios y no ordénase absolutamente nada en contra de los directamente responsables de las obligaciones. Pues constituye un delito contra la Administración Pública el ordenar y practicar cateos o visitas domiciliarias fuera de los casos autorizados por la ley. Sobre este tema resulta importante precisar que si bien existe un precepto legal mencionado en el artículo 64 del CFF, que "limita ciertas atribuciones de las autoridades fiscales, pero sólo en cuanto a la determinación y liquidación de obligaciones, pero no en cuanto a actos fiscalizadores". (16).

(15)y(16).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., pp. 62-63-86-87.

Efectivamente, esta disposición legal obliga a la autoridad a liquidar primeramente el último ejercicio por el que se presentó declaración y sólo si la persona tiene irregularidades graves, podrán liquidarse los ejercicios anteriores. En una sana interpretación jurídica así debe comprenderse la fracción primera del precitado artículo 64, la liquidación es una etapa posterior a la revisión, ya que la autoridad fiscalizadora no podría realizar actos de inspección sobre los ejercicios anteriores al último hasta que la autoridad determinadora y liquidadora ejerciera sus funciones, lo que provocaría que en ese intervalo el sujeto visitado ajuste su Contabilidad, oculte o extravíe la documentación que le fuere desfavorable a sus intereses y en fin, pudiera realizar todo tipo de maniobras tendientes a borrar las mayores huellas posibles de su evasión fiscal, con el consiguiente daño a la hacienda pública.

Además esta limitante a las autoridades fiscales opera sólo en favor de personas que cubren impuestos, pero no en cualquier otro tipo de crédito fiscal como puede ser, en materia de aportaciones al Seguro Social o contribuciones provenientes del Extranjero sobre ingresos o que se causen por importación de bienes, al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

El Artículo 42 vigente antes comentado, indica en sus fracciones II, III y IV importantes facultades a las autoridades en materia de fiscalización generalmente amplias. Por defectos de una adecuada técnica legislativa exprésanse en tres fracciones separadas, facultades idénticas y complementarias.- En una co'

recta y ordenada redacción estas tres fracciones deberían unirse en una sola, ordenando las atribuciones y evitando las repeticiones que contienen.

Del análisis que se formulará de estas facultades, despréndese lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en estas fracciones II y III del propio Artículo, la Autoridad está facultada para ordenar y practicar actos inspectivos, no sólo sobre los sujetos pasivos por responsabilidad directa de una obligación fiscal, sino también sobre los sujetos pasivos por responsabilidad solidaria, y aún sobre los terceros vinculados en algún modo a la obligación fiscal cuyo cumplimiento está investigándose.

Respecto de la fracción V del precitado artículo, correlación se igualmente con la fracción II del precitado artículo 42 del CFF, puesto que ambas refiérense a facultades de vigilancia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De conformidad con esos preceptos, la facultad controladora que ejercen las autoridades fiscales sobre las personas, es con el fin de percatarse si los mismos han cumplido con las obligaciones que establecen las disposiciones legales aplicables. Si la inspección se realiza sobre sujetos con responsabilidad propia o solidaria, por ejemplo, auditorías, exhibición de libros contables, auxiliares, etcétera comprobatorios

de asientos respectivos, será a través de actos directos de fiscalización; en cambio, si la inspección se practica con los terceros vinculados en algún modo a los responsables directos o solidarios o bien las dependencias federales, estatales o municipales, se estará en presencia de actos indirectos de fiscalización, ya que en este último caso se estará tratando de averiguar sólo como las relaciones de negocios de terceros con el sujeto directamente investigado, influyen en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Igualmente, las acciones contenidas en las fracciones II, III, IV, V y VI precisadas en el artículo 42 del CFF, están concentradas en la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal en el artículo 65 fracciones I y VIII del propio Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cada uno de los actos de fiscalización representan por sí solos un poderoso instrumento dentro del trabajo fiscal, siendo indudable su eficacia multiplicaríase si se aplican interrelacionadamente sus acciones y con absoluta coordinación por parte de las entidades operativas que las llevan a cabo.

Es necesario mencionar que si bien es cierto que las técnicas y procedimientos que se aplican en cada clase de acción de auditoría fiscal directa son las mismas en esencia, para toda clase de causantes, el enfoque de las mismas debe ser diferente en función al nivel de ingresos, al giro o actividad que

realizan, su ubicación geográfica, etcétera.

De aquí infiere, que es de vital importancia contar con personal capacitado y especializado para su aplicación práctica.

A continuación, citaré el artículo 65 fracción I del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reformado con fecha 30 de Octubre de 1990. Dispone textualmente:

"Que compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal:

I.- "Formular para aprobación superior, la política y programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contador público registrado; de visitas domiciliarias, de auditorías, de inspecciones, de vigilancia, de reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales... (17).

En conclusión, puede expresarse que la selección de causantes sujetos de revisión, aunque a simple vista resulte sencilla, es realmente compleja, de ahí que los investigadores recurran con cierta frecuencia a diversas fuentes de apoyo para la selección de causantes.

(17).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit., p. 12.

La colaboración de las Tesorerías de los Estados particularmente representa un factor de suma relevancia para realizar una selección de causantes adecuada, ya que la unión de esfuerzos para lograr una mayor penetración de la auditoría fiscal contribuye directamente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Por otro lado, es necesario guardar la más estricta confidencialidad respecto de revisiones de impuestos anteriores y auditorías directas realizadas a cada región.

5.1.- Facultades de la Administración Fiscal Federal.- Primeramente, para entender mejor las facultades incluidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, es preciso definir lo que es el Reglamento.

De la Garza lo define así: "el Reglamento como fuente formal del derecho Tributario es un acto jurídico formalmente administrativo, posee su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan detalladamente las normas de una ley para efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinando generalmente los medios para ello". (18).

(18).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., pp. 36-37.

Igualmente, el Poder Judicial de la Federación ha sustentado ' la siguiente Jurisprudencia:

"FACULTAD REGLAMENTARIA. Incluye la creación de autoridades y la determinación de las que específicamente ejercerán las facultades concedidas". (19).

A continuación, señaló como dato importante que, a partir del año 1973, la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empezó un proceso profundo de des' ' concentración de facultades, con el objeto de acercar la Admi' nistración Tributaria a los contribuyentes del país, adecuando su actuar a las necesidades y características de las regiones en las que se divide el país, a través de la delegación de fa' cultades, para que a niveles jerárquicos adecuados y en ofici' nas ya establecidas puedan tramitar y resolver tales asuntos ' en el mismo lugar donde se generan.

Posteriormente, se crearon la Nuevas Administraciones Fiscales Federales que entraron en vigor el día 16 de Abril de 1988 ' previamente publicadas el 22 de Marzo del precitado año en el Diario Oficial Federal, con objeto de agilizar trámites o ges' tiones administrativas en su resolución.

Enseguida, precisaré expresamente las facultades conferidas a las Administraciones Fiscales Federales, conforme al Reglamen'

(19).- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 3a.pte. 2a. Sala, año 1984, p. 704. A.R.480/84, 7a.Epoca, vols. 187-192. Mayo Ediciones.

to Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Octubre de 1990. De conformidad con lo indicado en el artículo 129 fracciones X BIS (adicionada), XII (reformada), XX BIS (adicionada), XXVI- BIS y demás relativas del propio Reglamento... compete a las Administraciones Fiscales Federales, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, en el número, la siguientes atribuciones:

X-BIS.- "Aceptar, previa calificación las garantías que se otorguen respecto de contribuciones, accesorios y aprovechamientos autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda."

XII.- "Autorizar, previamente, los regímenes temporales de importación y exportación de mercancías para su transformación, elaboración, reparación o depósito industrial..."

XX.- "Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones; realizar los demás actos que establezcan las disposiciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales y accesorios de carácter federal; así como expedir credenciales o constancias de identificación del personal que se autorice para la práctica de visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones o verificaciones correspondientes."

XX-BIS.- "Tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera."

XXVI-BIS.- "Determinar el valor normal de las mercancías de importación." (20).

El ahora comentado Artículo 129 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fracción XX, menciona similares facultades de Revisión y comprobación a las contenidas en el Artículo 42 fracciones II, III, IV y VI del Código Fiscal Federal ya precitado.

Ahora bien, conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de fecha 30 de Octubre de 1990, las Administraciones Fiscales Federales y las Aduanas de su circunscripción territorial, dependerán a su vez del Coordinador de Administración Fiscal Federal, y que será auxiliado por los Subcoordinadores de Supervisión de impuestos internos; de Supervisión de Operación Aduanera; y de Supervisión de Operación Administrativa; por los Subdirectores Técnicos; de Informática; de Planeación en Información; de Capacitación y Respaldo técnico; de Supervisión de Recaudación; y de Programación y Supervisión de Auditoría; así como por el Jefe del Departamento de Contabilidad". (21).

Como puede observarse de lo anterior, son amplísimas las facultades (20) y (21).- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Op. Cit., p. 23 y 22.

tades de la precitada Administración Fiscal Federal, por lo que es preciso la necesidad de contratar nuevo personal para distribuirlos en la amplia gama de funciones administrativas y fiscales.

Además, el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las entidades, por medio de su órgano hacendario, participarán en el desarrollo, vigilancia y mejoramiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:

- I.- La Reunión Nacional de Funcionario Fiscales.
- 2 .- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).
- 3.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Ahora bien, la estructuración y ordenación de dicho sistema respectivamente se localizan contenidos en la Ley de Coordinación Fiscal.

"Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación correspondiente a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las ba

ses de su organización y funcionamiento." (22).

Igualmente, con el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal evítase en lo posible, la superposición de gravámenes federales, especiales y municipales, cuyo conjunto puede suscitar cargas fiscales onerosas entre los contribuyentes, además de las múltiples intervenciones de vigilancia por parte de las diferentes autoridades en esta materia.

Finalmente considero que las obligaciones fiscales exigidas a los contribuyentes, acaten los requisitos expresados en el artículo 31 fracción IV Constitucional y que los ingresos que obtenga el Fisco, sean aplicados efectivamente en los servicios públicos destinados al bienestar de todos y sin desviaciones.

5.2. Poder Tributario del Estado.-

5.2.1.- Su Concepto.- Primeramente, es necesario definirlo para poder entender su función. De la Garza, lo define así:

"Recibe el nombre de poder Tributario...la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para ejercicio de atribuciones que le están encargadas". (23).

(22).- D.O. 22-Marzo-1988. México. P. 39. Ley de Coordinación Fiscal.

(23).- DE LA GARZA, Sergio. Op. Cit., p. 195.

"El momento en que se presenta el ejercicio del Poder tributario es aquél en que el Estado, actuando soberanamente, y de modo general, determina cuales son esos hechos o situaciones que, al producirse realmente, harán que particulares se encuentren en obligación de realizar el pago de contribuciones". (24).

El Diccionario de Ciencias Jurídicas-Político-Sociales, lo conceptúa del siguiente modo: "Poder Tributario.- Los autores que sutilizan sobre teoría o realidad de división de Poderes del Estado, designan de este modo a un aspecto del Ejecutivo, por cuanto le incumbe la obtención de medios y recursos para cumplir con los fines básicos de la Administración Pública". (25).

El Poder Tributario es llamado también poder fiscal, o potestad tributaria (Berliri) o poder de imposición (Ingrosso) y Blumenstein): "Es la facultad del Estado para establecer tributos necesarios para realizar sus funciones". (26).

Según Giuliani Fourouge significa: "La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción". (27).

De las anteriores definiciones despréndese que: los precitados (24).- DE LA GARZA, Sergio. Op. Cit., pp. 198-199.

(25).- Diccionario de Ciencias Jurídicas-Político-Sociales.
Edit. Heliastás. Buenos Aires. Argentina, 1974, p. 583.

(26)y(27).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., pp. 198-199.

La diferencia con la competencia tributaria consiste en: "Po' der recaudar el tributo cuando ha producidosse un hecho genera' dor. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor ' de la prestación tributaria. Puede suceder que coincidan las ' titularidades del Poder Tributario y de la competencia en una misma entidad. Por ejemplo. el Gobierno Federal es titular del poder tributario que ejércese mediante el uso de timbres y a ' la vez es titular de la competencia tributaria pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia... puede ser una entidad (Municipio) y el titular del poder tri' butario otra entidad (el Estado) donde localízase el Munici' pio". (29).

A continuación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación con objeto de corroborar lo antes expuesto, ha sustentado la si' guiente Jurisprudencia:

"IMPUESTOS. Sistema Constitucional referido a la materia fiscal. Competencia entre la Federación y las Entidades Federativas pa-- ra decretarlos.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales referentes en materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes:

a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, fracción II y 124 Constitucional): b).- Limitación a la facultad impo' sitiva de los Estado mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la federación. (Artículo 73 fracción (29).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 199.

XXIX Constitucional y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados. (Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118 Constitucional)." (30).

5.3.- Poderes Concurrentes Ilimitados.- Según Sergio Francisco de la Garza, afirma:

"El artículo 73 fracción VII de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión, el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal." (31).

Igualmente, continúa afirmando de la Garza que: "en un principio, los Estados en la República Mexicana, concurren con la Federación en un poder tributario general. Esta ha sido el principio tradicional a través de todas las constituciones federales y ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia.

Una opinión sostenida por la Suprema Corte y los tratadistas, es que el fundamento de dicho principio o fundamento Constitucional de tal poder tributario de los Estados radica en el Artículo 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que:

"Todas las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales entiéndense reservadas." (30).- Compilación Mayo del Semanario Judicial de la Federación. VII Época, Vols. 151156. Admva-XXVI.AR.3368/65. Salvador Zamudio S. Unanimidad de 18 votos. Jurisprudencia.Pleno. Ia. Parte, p. 149.

(31).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 210.

servadas a los Estados." (32).

Igualmente, el poder tributario de los Estados está fundado en otros preceptos Constitucionales, particularmente en el artículo 40 Constitucional que expresa textualmente:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental." (33).

Comentario.- Exactamente, es en el autonomía y soberanía de los Estados donde se fundamenta esencialmente el poder tributario de los Estados, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía abarca el poder de tributación y que a falta de dicho poder significa falta de soberanía.

Al respecto, opina Schmill Ordoñez que: "hay una incorrecta terminología en el artículo 40 Constitucional precitado. Si los Estados están sujetos a la Constitución, no son libres puesto que no tienen una competencia ilimitada, sino que su competencia, su régimen interior, les es fijado por la propia Constitución. Por esta razón los tratadistas acostumbran decir que los Estados locales son autónomos". (34).

(34).- Schmill Ordonez, Ulises. El Sistema de la Constitución Mexicana. Edit. Porrúa. 2a. Edic. México. 1977, p. 138

CAPITULO SEXTO

6.- CONCLUSION Y LEVANTAMIENTO DEL ACTA FINAL DE AUDITORIA.

SUMARIO:

6.1.- Firma del Acta Final de Auditoría.

6.1.2.- Negación de Firmas de Testigos.

6.2.- Contenido del Acta Final de Auditoría.

CAPITULO SEXTO

6.- CONCLUSION Y LEVANTAMIENTO DEL ACTA FINAL DE AUDITORIA.

En esta etapa de la auditoría, de todos los hechos conocidos como resultado de la visita, referentes a irregularidades, omisiones y observaciones a las cifras declaradas por el contribuyente visitado, con objeto de que una vez conocidos y discutidos de común acuerdo en la forma que deberán plasmarse, convencidos de los procedimientos aplicados para la determinarlos, así como las pruebas y fundamentación para su consignación en el acta, se autorice mediante un último acuerdo a proceder a la elaboración del borrador del acta por parte de los auditores.

Al respecto, citaré textualmente las fracciones I y IV con un tercer párrafo reformado del Artículo 46 del Código Fiscal Federal, conforme al Diario Oficial de la Federación publicado el 26 de Diciembre de 1990, así:

"Artículo. 46.-.....

I.- "De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiera conocido por los visitadores. Así mismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento separado. Los hechos u omisiones consigna'

dos por los visitantes en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado". (1).

IV.- "Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, podrán levantarse actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluída. Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de disposiciones fiscales, los consignarán en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que el efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.

Tercer párrafo.- "Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si

antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta ' los documentos, libros o registros de referencia o no señale ' el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domici' lio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad". (2).

Es importante insistir que las observaciones consignadas deben estar circunstanciadas, ya que requieren mayor atención, cla' ridad, integridad y precisión posible a fin de proporcionar a las autoridades administradoras todos los elementos para emi' tir su liquidación.

Cuidando que las observaciones consignadas sean debidamente ' soportadas con los documentos probatorios idóneos, para evitar duplicidad de actividades en la fase de liquidación.

Igualmente, debe cuidarse que cuando se efectúa en papeles de trabajo algún análisis que deba formar parte del acta final, ' éstos deberán ser firmados por el visitado, su representante o el tercero con quien haya entendídose la diligencia, los testi' gos o cuando no uno de los visitantes. De estos papeles debe' rá proporcionarse una copia legible y certificada al particu' lar indicando que son parte integrante del acta.

Otra situación que debe cuidarse es indicar en el acta la po' sibilidad de que el visitado tenga a su disposición para su ' consulta, en las oficinas de autoridad correspondiente la do' (2).- D.O. 26-Diciembre-1990. México. P. 5.

cumentación y libros que le hubieran sido recogidos a través del acta parcial durante el transcurso de la revisión.

Así pues, el objetivo del acta final de auditoría, es hacer constar en forma circunstanciada los resultados derivados de la revisión y exámen de las declaraciones, documentación, registros, libros contables, aportación de datos de terceros y todos los demás elementos que hayan considerándose en el desarrollo de la misma; con el fin de comprobar que se han acatado disposiciones fiscales.

Como puede observarse de lo anterior, tiene múltiples detalles la circunstanciación de hechos.

Igualmente, es preciso aclarar que las observaciones consignadas en el acta final por los visitantes, son la única base y elementos que servirán de juicio para que las Autoridades Administrativas emitan las liquidaciones, que son las resoluciones imprescindibles para poder cobrar los impuestos omitidos por los contribuyentes.

Ahora bien, respecto de los hechos observados y conocidos que deben estar motivados y fundados, dícese lo siguiente:

MOTIVADOS.- "Realizando la circunstanciación de todos los hechos que muestren que los contribuyentes auditados no cumplieron determinadas obligaciones fiscales,

así como las pruebas o evidencias que deberán ser su ficientes y competentes, que demuestren sin la menor duda que tales hechos se efectuaron en la clase, con el importe y en el período consignado.

FUNDADOS.- Probando que los hechos consignados violen clara y evidentemente los artículos de las disposiciones fiscales que ante esos hechos probados con esas evidencias, surgen las obligaciones incumplidas que se deriven de Diferencias a cargo del contribuyente visitado. Es decir, la CIRCUNSTANCIACION DE HECHOS deberán contener los siguiente datos conforme a una secuencia lógica de conformidad con lo siguiente:

A).- La expresión numérica, el importe en moneda de la irregularidad, omisión u observación.

B).- Descripción de la forma o de la fuente en que fueron conocidos.

C).- El Análisis y la descripción del procedimiento o procedimientos aplicados, para la determinación del hecho impugnado.

D).- El Análisis e interpretación del fundamento o disposiciones fiscales aplicables al hecho particular, que le servirá de base." (3).

Es preciso hacer notar que, una vez que el Departamento de Li'

(3).- Instructivo de Fiscalización. Op. Cit., p. 276.

liquidación devuelva el borrador del acta final, los auditores estarán en posibilidades de proceder al levantamiento de la misma en el domicilio del contribuyente. Esto es con el fin de corroborar lo antes expuesto.

En caso de Irregularidades u omisiones, deberá verificarse su correcta circunstanciación en el acta, cotejando además contra papeles de trabajo elaborados para su determinación, motivación y fundamentación.

Las liquidaciones serán tan firmes como los elementos que los auditores fiscales proporcionen en el acta final a la Autoridades precitadas que los emiten.

Considerando que una vez formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista nueva orden de visita. Actualmente, al acta final de auditoría se le dá el efecto de resolución.

"La mejor auditoría se nulifica si los hechos quedan mal consignados, o quedan incompletos o confusos, en cuyo caso las autoridades administradoras están imposibilitadas para emitir su liquidación, en los términos a que llegó el auditor fiscal".
(4).

"Además, es preciso verificar la correcta consignación de par"

tidas observadas para efectos del ISR, de las Sociedades Mercantiles, referentes a:

- A).- Gastos no deducibles (beneficien a socios o accionistas).
- B).- Omisiones de ingresos, compras y gastos no realizados.
- CO.- Utilidad fiscal determinada por autoridades." (5).

ahora bien, la SCJN ha considerado lo siguiente:

"Las actas irregulares crean derechos en favor del administrado, por lo que no puede la autoridad administrativa desconocer dichas actas no revocarlas de motu proprio." (6).

Efectivamente, estoy de acuerdo con lo expresado por la Suprema Corte, en razón de que consignar hechos no probados, o no plasmar la totalidad de los conocidos debidamente fundados, como resultado de la revisión, es faltar gravemente a la Etica profesional.

De tal modo que, lo precitado en el segundo punto por la SCJN, concuerda a su vez con la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Posteriormente, para facilitar la lectura del acta y conocer inmediatamente los resultados obtenidos en la revisión, es ne

(5).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 279.

(6).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 715.

cesario que se haya formado un cuadro resumen de las irregularidades que modifican las cifras declaradas agrupándolas por clase y en función de los renglones o partidas de las declaraciones y después se analizará cada una de éstas, explicando detalladamente el procedimiento llevado a cabo para determinación de actas irregulares, los que muestran se incurrió en ellos; así como las pruebas que evidencien que son reales esos hechos es decir que están motivados y fundados.

A su vez, expresa la fracción III del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación en vigor que:

Artículo 58.- "Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del CFF precitado, siempre que tengan elementos suficientes por apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades...". (7).

Fracción III.- "Podrán concluir la visita o continuarla.- En el primer caso levantarán acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubiesen encontrado y señalarán aquéllas que hubiere corregido el visitado." (8).

(7)y(8).- Código Fiscal de la Federación. Edit. Pac. 3a.Edic. México, 1988, p. 82.

Comentario.- Este beneficio que otorga la autoridad fiscal de corregir la situación fiscal el contribuyente, no podrá ser aplicado cuando el contribuyente hubiere utilizado documentos apócrifos o que contengan operaciones que nunca ocurrieron, o bien cuando se utilicen documentos sin tener derecho a ellos, etcétera.

"Ejercicio sujeto a revisión y revisado.- Mismo que se verificará contra la fecha de notificación de la orden de visita para ejercicio base o ampliaciones, así como su cotejo contra el acta de inicio.

"El cotejo para su evaluación y comprobación deberá efectuarse contra:

- 1.- Tarjetas de control y controles de acuerdo formulados durante la diversas fases de la auditoría.
- 2.- Fotocopias de las declaraciones de impuestos.
- 3.- Papeles de trabajo elaborados por auditores.
- 4.- Oficios de solicitud de datos y documentación.
- 5.- Oficios de aportación de datos por terceros.
- 6.- Actas y escritos de respuestas (de terceros y contribuyentes).

7.- Disposiciones fiscales contenidas en Leyes, Circulares, Criterios, Diarios Oficiales.

8.- "Así como toda la documentación que estime necesaria para formarse un criterio y emitir una opinión." (9).

Otros hechos.- Indica el precitado instructivo del Programa de Fiscalización que: "este capítulo deberá incluirse cuando al momento del levantamiento del acta final de visita, se conocen nuevos hechos que hagan constar como por ejemplo: que el visitado, su representante se nieguen a firmar el acta, habiendo estado presentes hayan ausentádose de las oficinas de la empresa y por tal razón no la firman o se designan nuevos testigos." (10).

Complementarias.- "En este punto, indicárse que al sujeto pasivo visitado, le fueron entregados:

A). Copia legible o prefoliada de todas las actas levantadas durante el transcurso de la revisión, mismas que forman parte integrante de la presente acta, como se indica a continuación:

Acta Número: Clase o tipo: Fecha: No. de Folios:

B). Verificando que inclúyase también el acta de aportación de datos por terceros (clientes, proveedores, otros)". (11).

(8), (9) y (11).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 279, 282-283.

Cierre del Acta.- Capítulo que concluye con el levantamiento del acta, en la cual deberá citarse: hora, fecha, número de originales y copias que la forman, a quien se hace la entrega de una de las copias, después de la firma de todos los que intervinieron en la diligencia.

Fe de erratas.- Utilízase para anotar la corrección de errores en que se haya incurrido durante el levantamiento.

6.1.- Firma del Acta.- La causante o su representante legal, que haya intervenido en la visita, los testigos de asistencia, así como el Auditor y ayudantes del Auditor que hayan intervenido, deberán firmar al margen de cada folio del acta y en la última firmarán al calce.

Para tal efecto, es preciso remitirme al propio artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

VI.- "Si en el cierre del acta final de visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citado para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentara, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado". (12).

6.1.2.- Negación de firmas de causantes o testigos.- Igual, (12).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 33.

mente, la continuación del precitado artículo 46 fracción VI del CFF expresa textualmente que:

"Si el visitado, la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la... se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que afecte la validez y valor probatorio de la misma". (13).

6.2.- Contenido del Acta Final de Auditoría.- A efecto de exponer en la manera más clara y posible, que consignar y como consignar los hechos referentes a irregularidades, omisiones u observaciones en el acta final, así como todos los demás datos necesarios que le dan carácter formal a la misma, se seguirá para su evaluación el mismo orden de capítulos que la integran y son:

1.- Encabezados o parte superior del Acta (Angulos Derecho e Izquierdo).

2.- Cuerpo del Acta.

2.1.- Antecedentes (lugar y fecha de constitución de la empresa, datos de la orden de auditoría, etcétera).

2.2.- Personalidad.

2.3.- Generalidades.

(13).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 34.

2.4.- Hechos.

2.5.- Complementarias.

2.6.- Otros hechos (cuando no se conozcan).

2.7.- Lectura del acta.

2.8.- Cierre.

2.9.- Fe de erratas.

2.10.- Firmas.

Tomando en cuenta los razonamientos y lineamientos anteriores, el procedimiento para llevar a efecto su formulación lo describo a continuación:

1.- Encabezado.

1.1.- Angulo Superior Izquierdo.

A).- Nombre del visitado.- El nombre completo y correcto del contribuyente visitado o bien la razón social, sin abreviaturas, salvo las siglas del tipo de sociedad de que se trata.

Tomando de orden de visita...y cotejando contra:

1.- Avisos de Inscripción en el R.F.C. (Inicio de operaciones).

2.- Escrituras Constitutivas.

3.- Acta de Inicio.

B).- Giro declarado.- El anotado en avisos de inscripción en el Registro federal de contribuyentes. Inicio de operaciones cotejando contra:

1.- Escritura constitutiva (con base en testimonio o copia certificada ente Notario Público).

C).- Domicilio.- Se verificará que sea el domicilio fiscal real y correcto, conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación vigente tomado de la orden de visita domiciliaria, cotejando contra:

1.- Avisos de Inscripción en el R.F.C., inicio de operaciones, cambio de domicilio.

2.- Acta inicial.

D).- Registro Federal de contribuyentes y cédula empadronamiento.- Verificaráse que sean los datos correctos según avisos de inscripción en el R.F.C., cotejando contra:

1.- Avisos de alta para efectos del I.V.A.

2.- Acta inicial.

1.2.- Angulo Superior Derecho.

A).- Número de Oficio.- El que le correspondió a la orden de auditoría, mismo que se localiza en el ángulo superior derecho de la orden, obtiéndose de la copia autógrafa de la orden de..., cotejando contra:

1.- Acta inicial.

B).- Expediente.- Deberá verificarse que sea el que le fue asignado en la Administración Fiscal Federal, el cual obtiéndose se del expediente de archivo permanente en caso de que ya hubiere sido revisado y de la cédula razonada de dicho archivo.

C).- "Orden de visita.- Es el número y clave al tipo de revisión: A.D. A.E., mismo que se localiza en el ángulo superior derecho de la orden, obtiéndose de copia autógrafa de la orden de..., firmada por el contribuyente o representante Legal.

Quando se amplía la revisión a los cuatro ejercicios anteriores, se anota igualmente el tipo y los números de la orden de visita que tiene asignado en el oficio.

D).- "Clase de Acta.- Anótase la palabra: final.

E).- Auditor, inspector.- Se testa dicha palabra y sustitúyese por la de "visitadores", (14).

Los que se citen seguido de:

2.- Cuerpo del Acta.

2.1.- "Antecedentes. Los datos anotados en este apartado que viene siendo la introducción del acta se acoplarán a lo siguiente:

A).- Lugar (Ciudad, población, etcétera), fecha y hora en que se constituye el personal actuante para el levantamiento del acta.

B).- Nombre de los visitantes, solamente los que firmarán el acta (Art. 46 fracción VI del CFF).

C).- Nombre completo del sujeto pasivo o la razón social sin abreviaturas salvo las relativas a clase de sociedad.

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

E).- Datos de la orden de visita y la expresión de que autoridad la giró, sin citar nombre propio, ni cargo (autoridad competente).

(14).- Instructivo del Programa de Fiscalización. Op. Cit., p. 269.

F).- Período que comprende la revisión.

G).- Fecha de que se notifica la orden.

H).- Nombre, cargo y personalidad de la persona que recibió la orden, en caso de que no la hubiera recibido el Representante legal debe citarse acta parcial (de fecha) en que se hizo constar dicha situación.

I).- Notificación posterior de la orden y de lo actuado por parte del Representante legal, con citación del acta parcial (de fecha) en que se hizo constar dicha situación.

J).- Identificación del personal actuante ante quien recibe la orden, con sus credenciales oficiales expedidas por la Dirección de Personal de la Secretaría de Hacienda u oficios identificatorios.

2.2.- Aumento o Sustitución de personal.- Se verificará cuando se presente esta situación contra los oficios de sustitución firmados por el Representante Legal, así como el acta parcial levantada al respecto.

3.- Personalidad. Está relacionada con el artículo 44 fracción II del CFF; nos habla del inicio de las visitas que deben tenderse con el visitado o su Representante y en caso contrario, con la persona que encuéntrese en dicho lugar.

Así como también la fracción III del propio artículo nos dice:

Al iniciarse la visita en domicilio fiscal los visitadores deberán identificarse ante la persona con quien entiéndese la diligencia. (Licencia, pasaporte, etcétera); requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciéndoles constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita. Dicho nombramiento incluye (Nombre, nacionalidad, identificación, domicilio, inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes).

Para verificar la corrección de datos mencionados, cotejaranse éstos contra:

1.- Copia autógrafa de orden de visita firmada por el Representante Legal.

2.- Actas parciales levantadas.

3.- Escrituras en donde suscribense los Poderes que acrediten personalidad del Representante Legal, mismas que forman parte del archivo permanente.

4.- Generalidades.- En este capítulo del acta se incluirán los siguientes renglones:

A).- Visitas que se le han practicado.

Conocer todas las... de que han sido objeto el visitado por parte de autoridades fiscales federales, que impuestos fueron revisados y períodos revisados.

B).- Régimen Fiscal.- Verificaráse que se indiquen todos los impuestos a que esté afecto el contribuyente visitado, conforme a la actividad que realiza, así como aquéllos de los cuales es retenedor. Deberán cerciorarse los auditores que los impuestos han sido anotados, con las designaciones que se expresan en la Ley de Ingresos de la Federación.

- Si está sujeto a bases especiales de tributación, verificarádo que está cumpliendo con los requisitos en los ordenamientos para ser considerados.

C).- Constitución de la Sociedad.- Verificando igualmente la corrección de datos relativos a la Constitución de la sociedad; se verificarán contra las fotocopias de la Escritura Constitutiva. (Número de Escritura, fecha, nombre y número de Notario, inscripción en el Registro Público de la Propiedad, Nombre de socios y tipo de acciones e importe de capital social).

- Modificaciones a la Escritura Constitutiva original.

D).- Fecha de Iniciación de Operaciones.- Deberá verificarse

que anotádose la que procede en el aviso o solicitud de Ins' ' cripcción en el R.F.C., cuidando que haya anotádose O.F.H. y ' fecha en que se presentó.

E).- Giro o Actividad.- Deberá verificarse que haya sido anota' do el manifiesto en avisos de inscripción al Registro Federal ... , inicio de operaciones expresado en escritura constitutiva y declaraciones de impuestos, si no concuerdan entre sí o no ' corresponde al de las operaciones que realizan en la empresa, deberá hacerse además, que hayan investigado la razón y reper' cusión que pueda tener tal irregularidad.

F).- Avisos.- Verificaráse que se hayan plasmado los que no ' hubieren sido presentados y consignarlo como infracción.

G).- Contratos.-Verificar por cada contrato que se prueba, ' elemento o fuente de observaciones que se consignáronse en el acta, háyanse vaciado los datos relativos de personas o socie' dades con quien se celebró, fecha de celebración, etcétera.

H).- Libros Contables y Sociales. Verificar que hayan sido ' anotados todos los libros que fueron exhibidos a los visitado' res; debiendo haber citado datos correspondientes a: clase de libro, número en su tipo, oficina y fechas de autorización y ' fecha del último asiento registrado.

I).- Infracciones.- Verificar que hayan sido anotadas las in''

fracciones relativas a irregularidades incurridas por el contribuyente, por ejemplo: la presentación de declaraciones ex temporáneas de impuestos, omisión de presentación de avisos, etcétera.

5.- Hechos.- Resulta prácticamente imposible enumerar la cantidad infinita de situaciones que pueden presentarse en cada revisión.

6.- Complementarias.- De las cuales precité lo esencial.

CAPITULO SEPTIMO

7.- MEDIOS LEGALES DE DEFENSA ESTABLECIDOS EN LA LEY DE CONTRA DE LAS LIQUIDACIONES DE IMPUESTOS DETERMINADOS COMO CONSECUENCIA DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. DEFINICION.

SUMARIO:

7.1.- Procedencia del Recurso Administrativo de Revocación.

7.2.- Carácter optativo del Recurso.

7.3.- Legitimados para Interponerlo.

7.3.1.- Requisitos Formales para su Interposición.

7.3.2.- Plazo para su Interposición.

7.3.3.- Su Tramitación y Resolución.

7.4.- El Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

7.4.1.- Su definición.

7.4.2.- Su Competencia.

7.4.3.- Causales de Nulidad.

CAPITULO SEPTIMO

7.- MEDIOS LEGALES DE DEFENSA ESTABLECIDOS EN LA LEY EN CONTRA DE LAS LIQUIDACIONES DE IMPUESTOS DETERMINADOS COMO CONSECUENCIA DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. DEFINICION.

Los contribuyentes cuentan con medios legales de defensa y protección contra actos y resoluciones dictadas en materia fiscal federal, como son: los recursos administrativos, el juicio contencioso y el juicio de amparo.

A continuación expongo la definición de los Recursos Administrativos.

"Los recursos administrativos son medios de defensa que regula el Código Fiscal de la Federación, a través de los cuales el contribuyente puede inconformarse en contra de las resoluciones de la autoridad administrativa que afecten sus intereses para obtener de la misma una revisión del acto impugnado a fin de que confirme, modifique o revoque su propio acto, dicte uno nuevo que lo sustituya o mande reponer el procedimiento administrativo". (1).

Igualmente, Fraga ha definido el recurso administrativo así:

"Constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo

(1).- Programa de Simplificación Administrativa. Méx. 1985, p. 25.

determinado, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrarse probada la ilegalidad del mismo." (2).

El Diccionario de Ciencias Jurídicas-político-sociales, define al recurso administrativo del siguiente modo:

"Denomínase recurso administrativo a cada uno de los que los particulares puede interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la Administración." (3).

Como puede observarse de lo anterior, las dos definiciones precitadas están muy claras, completas y además concuerdan con lo expuesto. La única diferencia estriba en la tercera, ya que es concisa porque le faltó agregar los efectos jurídicos esenciales de la resolución.

7.1.- Procedencia del Recurso de Revocación.- El artículo 117 en sus fracciones I, II y III del Código Fiscal Federal dice textualmente:

(2).- DE LA GARZA, Sergio F. Op. Cit., p. 795.

(3).- Diccionario de Ciencias Jurídicas-Político-Sociales. Op. Cit., p. 78.

"El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

- I. "Determinen contribuciones o accesorios;
- II. "Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, Y".
- III. "Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras". (4).

Es conveniente analizar las características que debe reunir la resolución y son las siguientes:

1.- Que sea definitiva. Una resolución es definitiva cuando no admite revisión de oficio, es decir, que la autoridad no puede por sí modificar su propia resolución."

2.- Que sea personal y concreta. Esto significa que no puede agotar el recurso administrativo contra resoluciones de carácter general, abstractas e impersonales.

3.- "Que cause un agravio.- Entiéndese que causa un agravio, cuando la misma origina un perjuicio o lesiona un interés legítimo directo o indirecto. Tiene interés legítimo directo el que es titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa.

Tiene interés legítimo indirecto, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

4.- Que conste por escrito, excepción de la derivada de una negativa ficta.

5.- Que sea nueva.- Significa que lo que ella resuelva aluda a hechos que no han sido:

- a) Consentidos, expresa o tácitamente.
- b) Materia de un recurso administrativo.
- c) Materia de un juicio; o
- d) Materia de un recurso especial.

"Que las resoluciones definitivas determinen contribuciones o accesorios. "La Ley establece como contribuciones a los impuestos, a las aportaciones de seguridad social y a los derechos; son accesorios los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a favor del fisco federal de girar cheques que sean presentados en tiempo y no sean pagados. Las contribuciones de mejoras son incluidas también en las contribuciones." (5).

7.2.- Carácter optativo del Recurso de Revocación.- El artículo 120 del Código Fiscal de la Federación en vigor, expresa

(5).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 25.

que:

"La interposición del recurso de Revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal de la..." (6).

Igualmente, el primer párrafo del Artículo 125 del Código Fiscal Federal precitado cita textualmente que:

"El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho - acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

-Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar - un acto administrativo que sea antecedente o conseqüente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento - de las emitidas en recursos administrativos". (7).

Comentario.- Se reitera lo dispuesto en el artículo 120 del propio precepto, en el sentido de que su interposición previa al juicio de nulidad es de carácter optativo. Es preciso que, el contribuyente afectado haga un estudio minucioso de la ley particular en la que la autoridad fiscal fundamente el acto o resolución con los que se causen agravios.

Sobre la conexidad de la causa, dice Arturo Humphrey lo siguiente:

"Es una institución de derecho procesal que trata de evitar (6)y(7).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., pp. 67 y 69.

que respecto a las mismas o similares situaciones, pronúncien' se resoluciones que puedan ser contrarias o contradictorias".

(8).

En el aspecto fiscal, en los recursos, la conexidad sí supone pérdida de los derechos del recurrente. De aquí la importancia de determinar, previamente a la interposición del recurso ad' ministrativo correspondiente, si existe ya y se encuentra pen' diente de resolución un caso conexo impugnado en otra vía di' versa de defensa'

7.3.- Legitimados para Interponerlo.- Las personas físicas y ' morales afectadas por una resolución administrativa dictada ' por las autoridades fiscales.

A su vez, la primera, segunda y tercera parte del artículo 19 del Código Fiscal Federal disponen textualmente:

"En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de ' negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pú' blica o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fis' cales o notario".

"Los particulares o sus representantes podrán autorizar por ' (8).- HUMPHREY SALINAS, Arturo. Formulario de Instancias, De' ' fensas, Recursos... Ed. Themis. 5a. Edic. México. 1985, p. 48.

escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos".

"Quien promueva a nombre de otros deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción". (9).

Comentario.- En materia fiscal federal no se admite la gestión de negocios, la cual sucede conforme a lo dispuesto en el artículo 1385 del Código Civil de Gto. Es decir, se trata del caso de una persona que legalmente no tiene facultad ni representación alguna respecto de otro para llevar a cabo determinados asuntos, y que sin embargo por razones ya sean de amistad, buena vecindad, relación laboral, etcétera, se encarga de dicho asunto y lo atiende como si fuera de él mismo.

Considero que dicha prohibición obedece a virtud de que, solamente el propio contribuyente o su representante son las personas idóneas para conocer su situación fiscal, por lo que para evitar situaciones que pudieran perjudicarlo o bien causar algún perjuicio al fisco, se excluye la posibilidad de que una persona se encargue de un asunto que no debe depender de la eventualidad sino del constante contacto y conocimiento de las actividades del interesado.

(9).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., pp. 12-13.

7.3.1.- Requisitos Formales para su Interposición.- El artí' culo 18 en su fracciones I, II, III, IV y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, dice a la letra:

Artículo 18.- "Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,.... el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. "Constar por escrito".

II. "El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro".

III. "Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción".

IV. "En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas".

"Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a

fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario". (10).

Comentario.- Uno de los principales derechos que asisten a los contribuyentes es precisamente el formular promociones o actuaciones ante las autoridades fiscales.

El no citar el número de clave del Registro Federal de Contribuyentes constituye una infracción, conforme a lo dispuesto por el artículo 79 fracción VI del Código Fiscal Federal.

Además, el escrito en que se interpone el recurso de revocación reunirá los siguientes requisitos conforme al artículo 122 en sus fracciones I, II, III y un segundo párrafo reformado del Código Fiscal Federal, conforme al Diario Oficial de la Federación publicado con fecha 28 de Diciembre de 1989, así:

- I. "El acto que se impugna".
- II. "Los agravios que le cause el acto impugnado".
- III. "Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate".

Segundo párrafo.- "Cuando no se haga alguno de los señalamientos de las fracciones I y II de este artículo, la autoridad (10).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 12.

fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Si se omiten los de la fracción III, se tendrán por no ofrecidas las pruebas". (11).

Igualmente, el artículo 123 fracciones I, II, III, IV y último párrafo del precitado ordenamiento, cita textualmente:

123. "El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. "Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales".

II. "El documento en que conste el acto impugnado".

III. "Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta...".

IV. "las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso".

"Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones I y III de este precepto, la autoridad

(11).- D.O. 28-Diciembre-1989. México. P. 7. Código Fiscal Federal.

fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En los casos a que se refiere la fracción IV de este artículo, se tendrán por no ofrecidas las pruebas". (12).

Comentario.- En relación al artículo 122 del Código Fiscal precitado, cabe hacer notar que, es preciso tener cuidado al plantear dichos razonamientos, de tal modo que las conclusiones que de ellos se deriven, permitan apreciar fehacientemente las violaciones cometidas en perjuicio del afectado.

Por lo que respecta a las pruebas, deberá tenerse en cuenta que por disposición expresa del artículo 130 de este ordenamiento, podrá el oferente proponer cualquiera, excepción hecha de la testimonial, así como la confesional a cargo de autoridades mediante la absolucíon de posiciones, es decir, preguntas que se formulan directamente y en forma personal.

Y, respecto al artículo 123 fracción IV del propio ordenamiento, en lo relativo a las pruebas documentales que no posea el recurrente, es aconsejable solicitar por escrito a la autoridad que posea documento que pretende aportar como probanza, la expedición de una copia certificada del mismo, y deberá acompañarse copia de la solicitud aludida con el sello o constancia de recibido.

Para agilizar el recurso de revocación, hay que tener sumo (12).- D.O. Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 11.

cuidado en los precitados requisitos de su promoción.

7.3.2.- Plazo para su interposición. - Conforme a lo establecido por el artículo 121 primer párrafo del CFF, dispone que:

"El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que ha ya surtido efectos su notificación". (13).

Comentario.- La notificación es el medio legal por el cual se da conocimiento a una persona de un hecho o del contenido de una resolución o acuerdo administrativo que deba realizarse en forma legal, a fin de que éstos produzcan sus efectos correspondientes. Es decir, que cuando se realiza correctamente origina estos efectos:

- a) Abre el plazo para la impugnación de la resolución notificada, cuando esta cause agravio al interesado.
- b) Abre el plazo legal para que el notificado cumpla la resolución de que se trata.
- c) Interrumpe el plazo de la prescripción y negativa ficta.

El plazo lo define Kaye así: el plazo consiste en un conjunto (13).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 67.

de días dentro del cual pueden realizarse válidamente determinados actos". (14).

Este tipo de plazo que concierne a la autoridad administrativa y al particular denominase plazo común.

7.3.3.- Su Tramitación y Resolución.- La tramitación del recurso corre a cargo de la autoridad competente para dictar la resolución del caso.

El artículo 138 primer párrafo en sus incisos a) b) y c), expresa textualmente:

Artículo 138.- "Serán competentes para tramitar y resolver los recursos administrativos establecidos por las leyes fiscales.

1.- "Tratándose de la revocación prevista en el Código Fiscal de la Federación:

a).- "La Dirección General Técnica de Ingresos, cuando se conviertan resoluciones dictadas por cualquier unidad administrativa adscrita a la Subsecretaría de Ingresos, o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados, incluyendo los recursos relativos a los incisos b) y c) siguientes:

(14).- KAYE, Dionisio. Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa. Ediciones Fiscales ISEF. 3a. Edic. Méx. 1986, p. 48.

b).- "La Dirección de Recursos de Revocación, cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependan de éstas, o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados".

c).- "Las Administraciones Fiscales Federales, cuando se controviertan sus propias resoluciones o las dictadas por unidades administrativas, que de ellas dependan."(15).

Como puede observarse de lo anterior, hubo una reestructuración de las atribuciones de diversas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, la resolución del recurso de Revocación debe estar fundamentada en derecho, examinando todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios.

A su vez, el artículo 68 del CFF expresa textualmente que;

"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, salvo que la negativa implique afirmación de otro hecho". (16).

(15).- D.O. 30-October-1990. México. P. 26.

(16).- Código Fiscal de la Federación. Op. Cit., p. 45.

Comentario.- Es notable que, la tramitación y resolución de recursos es de una lentitud desesperante que ocasiona serios perjuicios al recurrente, ya que tiene que conservar en vigor la garantía del interés fiscal pagando primas respectivas y hacer otros gastos como honorarios por servicios jurídicos, cubrir recargos en caso de perder el recurso, etcétera.

Finalmente, ante la manifestación reiterada del particular tanto en el recurso administrativo como en el juicio de nulidad que trataré enseguida, en el sentido de desconocer la existencia del citatorio y notificación del acto impugnado administrativamente, incumbe a la autoridad la carga probatoria de acreditar fehacientemente la existencia de documentos en cuestión y no limitarse a expresar en la resolución recaída al recurso, que sí realizáronse las diligencias de citatorio y notificación.

7.4.- El Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación.-

7.4.1.- Su definición.- Primeramente: "el juicio de nulidad o contencioso administrativo es otro medio de defensa que tienen los particulares en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas, cuando consideren que sus derechos han sido lesionados por éstas". (17).

(17).- Medios de Defensa ante el Fisco. Programa de Simplificación Administrativa. México. 1987, p. 31.

Andrés Serra lo define así: "el contencioso administrativo significa una acción o litigio suscitado entre un particular y la Administración, a consecuencia de un derecho violado." (18).

Para corroborar lo anterior, la Suprema Corte ha sustentado la siguiente tesis 3222:

El juicio ante el Tribunal Fiscal, aún cuando en algunos casos de su competencia parece consistir en un contencioso de anulación o de ilegitimidad. Algunas de las características del contencioso son:

a) Mediante este juicio impugnase una decisión ejecutoria, es decir un acto administrativo emanado de un órgano estatal en uso de su poder de imperio.

b) Protege el derecho objetivo y

Prosigue expresando el artículo 2°. de la Ley precitada, así:

"El Tribunal se integra por una Sala Superior y por las Salas Regionales". (19).

7.4.2.- Su Competencia.- Igualmente, las fracciones I, II, III, IV, VIII y IX del artículo 23 de la precitada Ley Orgánica del TFF señala la competencia de las Salas Regionales para conocer de juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se mencionan a continuación:

(18).- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Tomo II. Ed. Porrúa. XII Edic. México. 1983, p. 609.

(19).- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal Federal. Op. Cit., p.40.

I.- "Las dictadas por autoridades fiscales federales, las del Distrito Federal y de organismos fiscales autónomos, en que se determine existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den bases para su liquidación".

II.- "Las que nieguen devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado".

III.- "Las que impongan multas por infracción a normas administrativas federales".

IV.- "Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que refiérense las fracciones anteriores".

VIII.- "Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación".

IX.- "Las que requieran pago de garantías de obligaciones a cargo de terceros". (20).

Como puede apreciarse de lo anterior, el Tribunal Fiscal ha aumentado progresivamente la órbita de su competencia. Así como también, no tiene otra función que la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos.

7.4.3.- Causales de Nulidad de las Resoluciones Administrati'

vas.- El artículo 238 en sus fracciones I, II, III, IV y V del Código Fiscal Federal cita textualmente:

Artículo 238. "Se declarará que una resolución administrativa ' es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causa' les:

I.- "Incompetencia del funcionario que la haya dictado u orde' nado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolu' ción".

II.- "Omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, ' que afecte las defensas del particular y trascienda al senti' do de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de funda' mentación o motivación, en su caso.

III.- "Vicios del procedimiento que afecten las defensas del ' particular y trasciendan al sentido de la resolución impugna' da".

IV.- "Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron equivocadamente, o bien si se dictó en contravención de disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas".

V. "Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio '

de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades". (21).

Comentario.- Esta fracción V del precitado artículo 238 del CFF, se refiere a los casos de desvío de poder o abuso de poder. Esto ocurre, al desvío, cuando la autoridad administrativa emite una resolución administrativa en ejercicio de sus facultades discrecionales, como puede ser la imposición de una multa.

El abuso de poder se encuentra por ejemplo, cuando la autoridad emite una resolución administrativa en ejercicio de sus facultades discrecionales, en la cual se imponga una multa superior al límite máximo permitido por las disposiciones legales.

Incontables son los casos de agentes de poder público que ignoran la ley, la aplican mal intencionalmente.

(21).- Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., p. 105.

CONCLUSIONES SOBRE EL TEMA

CONCLUSIONES SOBRE EL TEMA.

Una vez realizado este estudio sobre los aspectos legales, administrativos y técnicos que rigen la auditoría y revisión fiscal impositiva federal, se está en condiciones de poder lograr algunas conclusiones y propuestas que pudieran ser útiles para estructurar en nuestro país un mejor sistema fiscalizado y para estudios posteriores.

Estas conclusiones y propuestas son las siguientes:

PRIMERA.- Si bien es cierto que el Fisco ha desarrolládose a través de varias etapas históricas, iniciando por la Etapa Precortesiana que radica en la organización tributaria azteca, caracterizada por ciertos grupos sociales y categoría de personas que estaban exentas del pago tributario. Estos grupos sociales eran: los nobles, sacerdotes, guerreros, valientes, ancianos, viudas, huérfanos, menores, inválidos y mayerques. El calpixque era el funcionario financiero.

A continuación, distínguese una segunda etapa llamada Colonial caracterizada por la aparición de encomiendas que formaban la retribución a que se hicieran acreedores los soldados y oficiales de Cortés, quien enriquecía a costa de ellos. La rama más importante del Poder Judicial colonial estuvo constituida por las Audiencias Reales. Ellas conocían del grado de apelación de los asuntos contenciosos resueltos en primera instan'

cia por los alcaldes y corregidores.

Los únicos que no pagaban tributo al rey, eran ciertos señores llamados tecpantlaque.

Posteriormente, el pensamiento político-social va progresando con el surgimiento de una tercera etapa llamada México Independiente; en el que sobresalen como puntos culminantes la abolición de la esclavitud y la liberación del pago tributario a todas las castas que lo soportaban. A raíz de ello, se crearon los Sentimientos de la Nación por Dn. José Ma. Morelos y Pavón, eran un instrumento jurídico-político por medio del cual se trató de quitar múltiples tributos que tanto les agobiaban.

Igualmente, surge una Constitución Española de Cádiz el 18 de Marzo de 1812 de tipo liberal; realmente fue buena pues se plasman los principios más esenciales de los impuestos: como el de proporcionalidad y además propone otras medidas proteccionistas para los indios.

Posteriormente, surge la Constitución de 1824 que aceptó el rígido sistema judicialista con división de poderes, que más tarde dará paso al sistema contencioso material, principalmente en la Constitución de 1857.

Era notoria el precario manejo de la Hacienda pública cuando surgieron las Bases Constitucionalistas de 1835, 1836 y 1837.

Es de fundamental trascendencia la Ley del 20 de Enero de 1837, cuyo objeto fue regular el ejercicio de la facultad económico-coactiva y además se incluyó el principio esencial de que el fisco no pelea despojado y aún sigue vigente.

A su vez, aflora una nueva etapa de las Bases Orgánicas de 1853, se creó un ordenamiento jurídico sobre el cual se sustentó el primer tribunal de lo contencioso administrativo, dentro de la órbita del Ejecutivo.

Finalmente, las Constituciones de 1857 y 1917, cierran con broche de oro los antecedentes históricos del Fisco. Brota el Sistema Judicialista contemplado en los artículos 97 fracción I de la Constitución de 1857 y su equivalente el artículo 104 fracción I, de la Constitución de 1917; los cuales son importantísimos por referirse a la competencia de los tribunales federales para conocer del contencioso administrativo. Después de la reforma del artículo 104, fracción I párrafo II de la Constitución es indiscutible la constitucionalidad de los tribunales administrativos creados por la Ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.

SEGUNDA.- El Fisco es el órgano fundamental del Estado que tiene por objeto, obtener de sus gobernados recursos económicos para cubrir los gastos públicos.

TERCERA.- Como factor imprescindible de la auditoría y revisión fiscal deben tomarse en cuenta los recursos humanos, los cuales deben reunir características especiales como:

- Capacidad profesional, vocación de servicio y honestidad probada.- La hacienda pública debe conscientizarse como consecuencia de ello tan importante, debe estar dispuesta al pago de sueldos acordes a la calidad de los miembros de la inspección, ya que si no hay buenas remuneraciones económicas, tendrán que reclutarse personas que sin las características indicadas, constituyan un lastre para las acciones de auditoría y revisión fiscal.

CUARTA.- Debe buscarse un sistema tributario sencillo y entendible para el contribuyente. Respecto a infracciones y sanciones propongo que se modifiquen ya que son demasiado altas, de tal modo que exista un adecuado equilibrio entre la capacidad de comprobación del cumplimiento de la Administración y un adecuado sistema de infracciones y sanciones en un nuevo Código de Derecho Penal-Fiscal.

QUINTA.- No es aconsejable buscar como aspecto primario de la revisión fiscal una recaudación tributaria elevada vía resoluciones emanadas de actas de visita o vía revisiones de escritorio o revisión de dictámenes, sino que el objetivo esencial de esta tarea debe ser el de imprimirle a la administración tributaria un ambiente de respeto por parte de los contribuyentes, quienes deben estar conscientes de que en la medida en que se

agrave su incumplimiento fiscal se verán en el riesgo de ser sujetos pasivos de un acto de auditoría y revisión fiscal.

Igualmente, hago hincapié de que exista una distribución equitativa del ingreso para lograr el crecimiento económico de nuestro país y así estimule la creación de empleos.

Sin embargo, la rectoría absoluta del Estado en la Economía ha sido siempre gravosísima; por lo que propongo nuevamente las siguientes reformas fiscales para salir del subdesarrollo:

a).- Una sola oficina recaudadora de impuestos en toda la República mexicana. Y de cada peso que recaude, 33 centavos (por así decirlo) para la Federación, 33 para los gobiernos de los Estados y 33 para los Municipios.

b).- Igual trato para el capital extranjero. Hace falta invertir.

c).- Bajar impuestos. México es uno de los países con mayores tasas impositivas: impuestos directos, indirectos a personas físicas y morales.

SEXTA.- Debe reformarse el artículo 44 fracción II del Código Fiscal Federal para efecto de suprimir el requisito de dejar citatorio cuando al presentarse los visitadores no se encuentre el visitado o su representante legal, en virtud de que es

te requisito dá oportunidad al contribuyente de realizar manio'bras tendientes a corregir su situación fiscal en la Contabili' dad o esconder mercancías, etcétera; máxime que este exceso de formalismo no está previsto en el artículo 16 Constitucional. Así también, el tercer párrafo de la fracción precitada, con''traviene patéticamente lo dispuesto en el primer párrafo de ' dicha fracción y de la Constitución, toda vez que permite a ' los visitadores proceder al aseguramiento de bienes y mercan''cías sin que con anterioridad háyanse cumplido las formalida''des que exigen la fracción I multicitada y el propio artículo 16 Constitucional.

SEPTIMA.- Los particulares deben estar tranquilos al saber que en un momento determinado, cuentan con medios de defensa que ' impide se les deje en estado de absoluta indefensión frente a las actuaciones ilegales de la autoridad fiscal.

La balanza y la espada son los símbolos de la diosa de la jus' ticia, una y otra complementanse: Imparcialidad e imperio; ra' zón y fuerza. La primera sin la segunda convierten en no pocas ocasiones a la sentencia en una ilusoria esperanza que desva''nécese cuando el juzgador no cuenta con los medios legales ' necesarios para obtener su observancia. Y si la justicia no ' llega a quien la reclama, los cimientos del Estado de Derecho se rompen.

BIBLIOGRAFIA RELATIVA AL TEMA.

- 1.- ARILLA VILLA, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa. Manual de aplicación. 1a. Edic. Edit. Cárdenas distribuidor. Tomo I. México, 1981. 761. pp.
- 2.- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. El proceso Tributario en el Derecho Mexicano. 1a. Edic. Edit. Porrúa. México, 1977, 451 pp.
- 3.- ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Edit. Themis. México, 1982. 439 pp.
- 4.- BRAVO VALDEZ, Beatriz y BRAVO GONZALEZ, Agustín. Segundo Curso de Derecho Romano. Edit. Pax. México, 1980. 246. pp.
- 5.- BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. 2a. Edic. Edit. Cárdenas y Distribuidor. México, 1975. 721 pp.
- 6.- BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. XIX Edit. Edit. Porrúa. México, 1985. 741 pp.
- 7.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 8a. Edic. Edit. Porrúa. México, 1978. 847 pp.
- 8.- Diálogo Inédito con el C.P.T. ARELLANO MORALES, Javier.
- 9.- Diálogo Inédito con la L.A.E. GONZALEZ MORALES, Alicia.
10. Diálogo Inédito con el C.P.T. LOPEZ MARTINEZ, Enrique.
11. Diálogo Inédito con el C.P.T. VARELA CAMPOS, Javier.
12. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo III. Edit. Porrúa. México, 1985.
13. Enciclopedia Didáctica Quillet. Edit. Bibliográfica Argentina. 1974. Tomo XII. 1165 pp.
14. Enciclopedia Jurídica Omeba. Edit. Bibliográfica Argentina. 1974. Tomo XII. 1165 pp.
15. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. IX Edit. Edit. Porrúa. México 1982. 511 pp.
16. HUMPHREY SALINAS, Arturo. Formulario de Instancias Defensas y Juicios de Indole Fiscal. 3a. Edic. Edit. Themis. Méx. 1985, 259 pp.
17. KAYE LOPEZ, Dionisio José. Breviario de Procedimientos Fiscales. 3a. Edic. Ediciones Fiscales ISEF. México, 1986. 205 pp.

18. LOMELI CERREZO, Margarita. Estudios Fiscales. Colección de ' Estudios Jurídicos. 1a. Edic. Vol. VI. México, 1984. 162 pp.
 19. MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Dere' cho Tributario Mexicano. Edit. Universitaria Potosina. 7a. Edic. México, 1983.
 20. MOLINA AZNAR, Victor. Preguntas y Respuestas en Materia Fiscal. 1a. Edic. Edit. de Leyes Fiscales ISEF. México, 1986, 95 pp.
 21. Nueva Enciclopedia Temática. Tomo XII. 12ava. Edic. Edit. ' Richards. México, 1964. 583 pp.
 22. OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas-Políti' co-Sociales. Edit. Heliasta. Buenos Aires, Argentina, 1974. 797 pp.
 23. Pequeño Larousse Ilustrado. GARCIA PELAYO, Ramón. Ediciones Larousse. México, 1975. 452 pp.
 24. PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. 5a. Edic. Edit. ' Porrúa. México, 1975. 452 pp.
 25. RAMIREZ FONSECA, Francisco. Manual de Derecho Constitucio' nal. 2a. Edic. Edit. Pac S.A. México, 1981. 528 pp.
 26. RIVA PALACIO, Vicente. Resumen Integral de México a través de los siglos. Tomo IV. Vol. 2 Edit. Compañía General de Ediciones. 18ava. Edic. México, 1978. 528 pp.
 27. SCHMILL ORDONEZ, Ulises. El Sistema de la Constitución Me' xicana. 2a. Edic. Edit. Porrúa. México, 1977. 525 pp.
 28. SERRA ROJAS, Andres. Derecho Administrativo. Tomo II. 12ava. Edic. Edit. Porrúa. México, 1983. 699 pp.
 29. SILLIS, David. Enciclopedia Internacional de Ciencias Socia les. 2a. Reimpresión. Madrid, 1974. Vol. VIII.
- LEGISLACION (Códigos, Compilaciones, Leyes y Reglamentos.)
30. Código Civil del Estado de 1981.
 31. Código Fiscal de la Federación de 1987, 1989 y 1990.
 32. Compilación Mayo del Semanario Judicial de la Federación. ' VII Epoca. Vols. 73-78. Tomo XIII. Edit. Barrutiera. Méxi' co, 1978. 245 pp.
 33. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

34. La Constitución Política de los Estados Unidos Comentada. Edit. UNAM de la Rectoría e Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1985, 349 pp.
35. Derecho del Pueblo Mexicano a través de sus Constituciones. Editado por la XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados. Tomo IV. México, 1967. 973 pp.
36. Ley de Coordinación Fiscal. Edit. SHYCP.
37. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
38. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

JURISPRUDENCIA Y PUBLICACIONES.

39. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 3a. Parte. 2a. Sala. Ediciones Mayo. México, 1985, 981 pp.
40. Diario Oficial de la Federación. Organó del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, de 1988, 1989 y 1990.
41. 55 años de Jurisprudencia 1917-1971. Suprema Corte de Justicia y Tribunales Colegiados de Circuito. Edit. Cárdenas y Distribuidor. México, 1981, 757 pp.
42. Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917 - 1985. México, 1985, 981 pp.
43. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca. Año VII. Núm. 69. Editada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal Federal. México, 1985, 293 pp.
44. Revista del TFF. Apéndice de Jurisprudencia. Año de 1984. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, 50 pp.