

CAPITULO II

RECARGOS Y ACTUALIZACIONES

A.- NATURALEZA DE LOS RECARGOS.

El Código Fiscal de 1937 señaló que respecto a la indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno tendría que aplicarse la tasa del 2% mensual con un límite del 48%, esto se establecía en el Artículo 207.

La naturaleza de los recargos al señalarse en disposición Fiscal se convierte en una obligación Fiscal y el carácter que tienen los recargos precisamente se señala desde el Código de 1937 a través del Artículo 207 como el de "indemnización".

Ese mismo concepto se establece en el Código de 1967, ya que originalmente el Artículo 22 señalaba a la letra lo siguiente:

"Cuando no se pague un crédito en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos "en concepto de indemnización" al Fisco Federal por falta de pago oportuno.

La tasa de los recargos, será el doble de la que se fije conforme al párrafo final

del Artículo 20.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir de la fecha de la exigibilidad hasta que se efectúe el pago, los recargos no excederán del importe del Crédito Fiscal de que se trate."

A partir del primero de enero de 1983, el carácter de los recargos se señala en el Artículo 21 y éste establece lo siguiente:

"ARTICULO 21.- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo citado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a la tasa que será 50% mayor a la tasa que mediante Ley fije el Congreso de la Unión. Tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México.

A partir del primero de enero de 1990 se introduce en el Código Fiscal de la Federación el término de la actualización de las contribuciones, conservándose a los recargos como indemnización al Fisco Federal, estableciéndose en el primer párrafo de dicho Artículo lo siguiente:

"ARTICULO 21.- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales,

el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además de berán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se aplicarán cada mes sobre las contribuciones actualizadas y se calcularán conforme a tasas que serán 50% mayores a los que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión para cada uno de los periodos que a continuación se indican comprendidos entre el mes en que debió hacerse el pago y aquel en que el mismo se efectúe."

Como podemos observar de las disposiciones comentadas y la introducción a la Legislación en vigor, de la figura de la actualización, ésta ofrece como novedad, materia suficiente para especular sobre su alcance constitucional, ya que precisamente los recargos son la indemnización por el menoscabo que sufre el erario Federal cuando no se cubran a tiempo las contribuciones a cargo de los particulares; sin embargo en la Legislación, no se establece cual es la calidad de la que se goza la actualización, siendo evidente que si precisamente la indemnización por la depreciación o demérito de la moneda lo constituyen los recargos, la actualización no tiene una justificación en sentido estricto. Esta figura es comentada por Guiliani Fonroque quien señala sobre la actualización de las deudas propiamente la indexación según neologismo que la reemplaza por la indización, de los créditos a favor del Estado, determinándose la actua

lización de acuerdo con la variación que los precios mayoristas, introduzcan en el mes en el que debió efectuarse el pago y el penúltimo mes anterior a aquel en que -- tenga lugar.

Sigue diciendo el tratadista, que la indización referida no solo afecta los créditos por impues--tos, tasas o contribuciones en todas sus modalidades--pagos definitivos, ingresos a cuenta, anticipos, retenciones, etcétera, sino que se hace extensiva a las multas -- aplicadas con ocasión de los tributos; correlativamente, el sistema se aplica a los montos que los particulares -- repitieren o de los cuales solicitaren devolución o compensación, vinculados a los impuestos respectivos. Estimamos particularmente objetable la extensión del sistema de las multas, por acontecer que su monto se gradúa en -- función del impuesto y éste ya sufre actualización.

"Libro Derecho Financiero. Autor Guiliani Fonroque, Página 1029, Volumen II, Cuarta Edición, Ediciones de Palma Buenos Aires 1987."

Con lo anterior queda establecido que la naturaleza de los recargos es jurídica y como concepto -- de indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno.

B.- RECARGOS, ACTUALIZACION Y RETROACTIVIDAD.

Como se ha señalado en el punto anterior, la tasa aplicable en recargos mensual durante la vigencia del Código Fiscal de 1937 y de acuerdo a su Artículo 207 era del 2% y su límite anual se señaló al 48%

Al entrar en vigor el Código de 1967 y durante toda su vigencia se estableció que los recargos no podrían exceder el importe del Crédito Fiscal, es decir que el límite se señaló hasta un 100% de recargos en relación al crédito determinado.

Es a partir del primero de enero de 1983 y durante las modificaciones que llevó a cabo el Código Fiscal de la Federación cuando a raíz de la creciente inflación, los recargos sufrieron modificaciones en cuanto a las tasas y en cuanto al máximo de los que podrían determinarse. El párrafo segundo del Artículo 21 vigente a partir del primero de enero de 1983 establecía lo siguiente:

"Los recargos se calcularán sobre el total del Crédito Fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales y no excederán del 250% del monto de dicho crédito."

En enero de 1986, el limite aumentó hasta el 300% del monto del crédito principal.

En enero de 1987, el limite de los recargos se señalaba en el segundo párrafo del Artículo 21 y ésta también obedece a la fluctuación de la tasa aplicable a los recargos y que toma su motivo en la creciente inflación, dejando de señalar la disposición una tasa máxima como tope de recargos, sustituyéndola por un periodo de tiempo establecido al de 5 años, así, la modificación al segundo párrafo del Artículo 21 vigente a partir del primero de enero de 1987 señaló lo siguiente:

"Los recargos se causarán hasta por cinco años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de éste Artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a leyes fiscales, cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se calcularán sobre la diferencia. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y - hasta que el mismo se efectúe."

Dicha disposición sufrió modificación que entró en vigor a partir del día primero de enero de 1988 siendo dicha modificación del segundo párrafo la siguiente:

"Los recargos se causarán hasta por cinco años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de éste Artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales."

En la actual Legislación, es decir, en la que está vigente a partir del primero de enero de 1990, además de introducirse la figura de la actualización se conservó el límite de cinco años para la causación de recargos; ahora bien, los recargos tienen límite de tiempo para generarse, pero no existe límite alguno ni de porcentaje ni de tiempo para la causación de la actualización, lo que representa que si la actualización se efectúa desde el mes siguiente al en que debió pagarse una contribución y se aplica hasta la fecha del pago virtual, hayan transcurrido cinco o más años desde que se incurrió en mora, la contribución se actualizara y después de ello se calcularán los recargos, lo que determina que la llamada indemnización por recargos pasa a segundo plano y la actualización que no tiene carácter de indemnización, ni es accesorio, entonces es un impuesto cuya base gravable es otro impuesto, así nos encontramos con la novedad de que a través del Código Fiscal de la Federación se establece un gravamen fiscal llamado actualización cuya base gravable lo mismo será el impuesto q

bre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado o las contribuciones de seguridad social, y, el supuesto fáctico generador de dicho gravamen será incurrir en mora en cualquier contribución, así, estamos contemplando la creación de un nuevo gravamen que el Artículo 2 del Código Fiscal no clasifica como contribución ni como accesorio de las contribuciones, tampoco tiene el carácter de indemnización puesto ésta se establece en la aplicación de recargos por mora.

El problema sobre la aplicación retroactiva del Artículo 21 en lo que se refiere a los recargos lo generó el Artículo 4o. transitorio del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor a partir del primero de enero de 1983, ya que dicha disposición señala a la letra lo siguiente:

"ARTICULO 4o.- Cuando con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este Código se hubieran causado recargos sobre contribuciones federales no pagadas, que hubieran alcanzado el ciento por ciento del importe de dichas contribuciones, a partir del primero de enero de 1983, se renovará la causación de recargos sobre las mismas, conforme a este Código aún cuando exceda del cien por ciento mencionado."

Así mismo el Artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley que establece, refor-

mas, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales - para 1986, señaló:

"Cuando con anterioridad al primero de enero de 1986, se hubieran causado recargos sobre contribuciones federales no pagadas o intereses a cargo del Fisco Federal sobre cantidades que deba devolver, que hubieran alcanzado el 250% del importe de dichas contribuciones o cantidades a devolver, según sea el caso, a partir de la fecha mencionada, se reanudará la causación de recargos o intereses sobre las mismas, aún cuando excedan del por ciento mencionado."

Luego en las disposiciones transitorias de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales en vigor a partir del primero de mayo de 1986, se establece en la fracción I de su Artículo 2o. - lo siguiente:

"I.- Cuando con anterioridad al primero de mayo de 1986, se hubieran causado recargos sobre contribuciones o aprovechamientos federales no pagados o intereses a cargo del Fisco Federal, sobre cantidades que deba devolver, que hubieran alcanzado el 300% del importe de dichas contribuciones, aprovechamientos o cantidades a devolver, según sea el caso, a partir de la fecha mencionada se reanudará la causación de recargos o intereses sobre cantidades insolutas, conforme a lo dispuesto por los Artículos 21 y 22 del Código Fiscal de la Federación."

El Artículo 2o. de las disposiciones transitorias de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1987 establece en su fracción I lo siguiente:

"I.- Cuando con anterioridad al primero de enero de 1987, se hubieran causado recargos sobre contribuciones federales no pagadas o intereses a devolver, se hubiera causado el 500% del importe de dichas contribuciones o cantidades a devolver, según sea el caso, a partir de la fecha mencionada, se reanudará la causación de recargos o intereses sobre las mismas conforme al Código Fiscal de la Federación, aún cuando excedan del por ciento mencionado."

Respecto a la aplicación de la actualización, la fracción II del Artículo 2o. de las disposiciones transitorias de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1990 la fracción II de dicho Artículo dispone:

"II.- Para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 17-A del citado Código, para proceder a la actualización de contribuciones a partir de 1990 y que fueron exigibles con anterioridad a dicho año, se considerará como mes más antiguo del periodo el de diciembre de 1989."

El criterio que se ha seguido por los tribunales como por las Autoridades Fiscales establece que

la variación de los recargos no tiene el carácter de retroactiva; sin embargo, es evidente que dicha apreciación es meramente política, pues los efectos de la aplicación de la variación de las tasas aplicables de recargos en cuanto a criterios cuyas tasas llegaron a un máximo - incluso en los casos en que no se ha causado el máximo, - si contiene elementos puros de aplicación retroactiva en perjuicio de los particulares, y más retroactivo resulta lo dispuesto en el Artículo 2o. fracción II de las disposiciones transitorias de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para - el año de 1990, tomando en cuenta que el Artículo 17-A - del Código Fiscal de la Federación dispone que la cantidades ya actualizadas conservan la naturaleza que tenían antes de ser actualizadas, es decir, se les considera -- contribuciones, lo que representa una clara retroactividad en perjuicio de los particulares ya que las contribuciones deben determinarse conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran, lo que hace - que además de generarse un conflicto de normas, es decir que lo dispuesto en el Artículo transitorio en relación al Artículo 17-A se contrapone a lo dispuesto en el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación por lo que es evidente que existe una disposición que es pura y clara-

mente retroactiva.

La disposición constitucional es absoluta de forma alguna que no existe interpretación que pueda ser válida en la que se pretenda que la apreciación o establecimiento de recargos sobre créditos al contribuyente en los que no se ha causado el máximo, es una evidente aplicación retroactiva de las disposiciones que modifican los recargos, incluso en aquellos casos en los que se ha generado el máximo, vigentes en la disposición del año en el que se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que establecen el acto imputable o hecho generador de las diferencias a cargo de un contribuyente, lo mismo prevalece en cuanto a la novedosa figura de la actualización, esto lo señaló de acuerdo al apoyo legal -- que expongo a continuación.

Respecto a los recargos fiscales, para señalar que la Ley que los aumenta no es retroactiva, la H. Segunda de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido la siguiente Tesis:

"RECARGOS FISCALES.- NO ES RETROACTIVA LA LEY QUE AUMENTA SU LIMITE.- El Artículo 22, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, establece que los recargos por incumplimiento de un crédito fiscal "se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de exigí

bilidad hasta que se efectúe el pago, y no excederán del importe total del crédito". Son pues pretensiones a cargo del deudor la mora que se origina por mandato de Ley en las condiciones referidas y se motivan por el solo transcurso de un mes o fracción. Cuando la Ley Fiscal impone el pago de recargos sobre impuestos adeudados, es reclamada por aumentar el límite de tales recargos en relación con la que se regía al iniciarse la mora, la aplicación de éste ordenamiento no es retroactiva, porque se trata de un mandamiento abstracto y general aplicable para el futuro porque no lesiona ninguna situación jurídica individual que no sea susceptible de ser modificable por la Ley. Por consiguiente no puede alegarse que el pago de recargos deba ser hasta determinado monto, señalado por el ordenamiento de anterior vigencia, porque la mora se seguía produciendo cuando la ley cambia las situaciones jurídicas generales para el futuro.

Séptima Epoca.- Tercera Parte, Volumen 76
Página 45.

A.D. 5365/73 Arturo Ceballos Jiménez, Sucesión.- 5 Votos."

"RECARGOS FISCALES.- EL ARTICULO 4o. TRANSITORIO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO ES RETROACTIVO.- El Artículo 4o. transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1982 y 1983, - que se refiere a recargos sobre contribuciones no pagadas, no es retroactivo, ya que se aplica para el futuro y no afecta situaciones jurídicas que no sean susceptibles de modificarse, pues el estado puede cambiar el monto de las contribuciones a fin de lograr una mejor captación de recursos para la satisfacción de sus fines, como en el caso, un resarcimiento por la falta de pago oportuno de los impuestos, sin que pueda estimar que por el hecho de que la mora se haya iniciado en determinada fecha, los recargos deban causarse únicamente sobre la base que tenían en la fe

cha en que se dió ese supuesto, ya que -- tal cantidad puede ser modificada periodi camente mientras se siga generando esa mo ra; admitir lo contrario implicaría consi derar que el Estado no tiene facultades -- para cambiar el monto de las contribucio nes y de sus accesorios, entre los que se encuentran los recargos, y obligarlo a -- sostener una determinada tasa, aún cuando ya no se acorde con la realidad económica de tal forma que en el caso de los recar gos solo pudiera aplicarse una cantidad, que si bien correspondiera a un tanto igual al tributo omitido, resultaría inadecuada como indemnización por el daño causado. Además dicho precepto no se retrotrae, en sus efectos, al momento del financiamien to del crédito fiscal, ni modifica la --- obligación fiscal que sirve de base a la cantidad que por concepto de recargos de be pagarse, sino que regula el procedi miento en que ha incurrido el causante al no pagar el adeudo, lo cual trasciende en el tiempo y debe regirse conforme a las -- leyes que se encuentran vigentes en la -- época en que se produzca la mora, la cual constituye un acto que se genera momento a momento.

Amparo en Revisión 8358/83.

Sostiene la misma Tesis:

Amparo en Revisión 10141/83, visible en -- las páginas 1178 y 1179 del libro número 1 de la Suprema Corte de Justicia de la -- Nación, Jurisprudencia 1917-1988; Primera Parte, Tribunal en Pleno, Jurisprudencia y precedentes, Índice. "Mayo Ediciones To mo 1."

Mi punto de vista respecto a las Tesis sostenidas por la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que siendo dicho Tribunal el que debe ha cer respetar los elementos en fundamentación y motiva ción, no tuvo recato alguno en fundar sus manifestacio-

nes en algún precepto que las apoyara, lo que hace que las apreciaciones de la H. Suprema Corte solo sean políticas.

Tanto el Código Fiscal de 1967, como el vigente en ésta fecha y a partir de 1983, señalan disposiciones que fueron dejadas de aplicar por el máximo Tribunal.

Así el Artículo 17 del Código Fiscal de 1967, establecía lo siguiente:

"ARTICULO 17.- La Obligación Fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Dicha obligación se determina y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento; pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."

En el Artículo 6 del Código Fiscal vigente desde 1983 se establece:

"ARTICULO 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurren.

Dichas contribuciones se determinarán con

forme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán -- aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."

Así mismo actualmente el Artículo 2 del - Código Fiscal señala en su parte conducente:

"Los recargos, las sanciones, los gastos - de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 21 de éste Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Dichas disposiciones dan el preámbulo de apoyo a la idea que sostengo, pues jurídicamente si los recargos de acuerdo a las disposiciones específicas participan de la naturaleza de las contribuciones, entonces de acuerdo al Artículo 6 del Código Fiscal en vigor, si las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación entonces las expresiones de la Corte no se ajustan a la Ley vigente.

En éste orden de ideas podemos manifestar, como es conocido por cualquier estudioso de la materia - fiscal, que, las contribuciones que se causan o que debieron pagarse en el año de 1983 deben determinarse con-

forme a las disposiciones vigentes en dicho año, sin que sea permitido que un contribuyente pretenda pagar contribuciones a su cargo de 1984 conforme a las disposiciones legales vigentes durante 1983 solo por el hecho de que la carga tributaria era mayor en 1983, de la misma manera que las Autoridades solo pueden determinar diferencias de 1983 conforme a las disposiciones vigentes en dicho año, y no conforme a preceptos de años posteriores, porque es innegable que las contribuciones se causan conforme a las disposiciones vigentes cuando se generó el hecho imputable, por lo tanto si conforme a la primera parte del último párrafo del Artículo 2, los recargos participan de la misma naturaleza de las contribuciones, es evidente que el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación solamente se convierte en una manifestación política y no en una expresión que se encuentre debidamente fundada y motivada, por lo que no encuentra apoyo lógico-jurídico alguno.

Si éstas situaciones no son suficientes, podemos señalar que así mismo en los Artículos transitorios del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983, se establece una cuestión de derecho que de acuerdo a los principios del derecho en México, no esta sujeta a prueba, lo que no tomó en cuenta nuestro máximo

Tribunal que solo le dió una salida política a un problema planteado por ciudadanos respecto a la evidente aplicación retroactiva en perjuicio de particulares de disposiciones legales.

El Artículo primero transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983, establece:

"ARTICULO 1o.-Este Código entrará en vigor en toda la República el día primero de enero de 1983, excepción hecha del título VI, del procedimiento contencioso administrativo que iniciará su vigencia el primero de abril de 1983."

Así mismo el Artículo 7 del Código de referencia señala:

"ARTICULO 7.- Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ella se establezca una fecha posterior."

Complemento a esto, y siendo un Artículo cuyo cumplimiento debe salvaguardar la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es evidente que el máximo Tribunal no respetó la existencia del Artículo 14 Constitucio

nal que preceptúa:

"ARTICULO 14.- A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

Debo insistir que los recargos a disposición expresa de la Ley, gozan de la misma naturaleza que las contribuciones y las contribuciones deben determinarse conforme a los preceptos que rigieron en el año en el que pretende hacerse la imputación de un impuesto, es decir se determina conforme a las disposiciones vigentes en el momento que se pretende aconteció el hecho generador del gravamen situación que la misma Suprema Corte ha sostenido en Jurisprudencia:

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. LEY APLICABLE PARA CALCULARLO.- Según lo dispone el Artículo 21 de la Ley respectiva, el Impuesto Sobre la Renta debe pagarse en el momento de la percepción, de donde se concluye que debe aplicarse la ley vigente en dicho momento, para calcular su monto, sin importar, por tanto, la fecha en que se haya hecho exigible el crédito.

Quinta Epoca, Tomo XLIII, Página 125.

Tomo XLII, Página 836.

Tomo L, Página 1545.

Tomo XLIV, Página 1545.

Tomo LXIV, Página 3148.

Tomo LXXIII, Página 5341.

Visible en la página 447 de Apéndice 1917 1975 de Jurisprudencia, Tercera Parte, Segunda Sala, Mayo Ediciones."

Por lo tanto, el hecho de que una Ley determinada o un precepto específico como lo es el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación modifique año con año o haya modificado, la tasa máxima de recargos y que ésta pretenda regir situaciones para determinar recargos sobre actos o hechos anteriores a la entrada en vigor de cada una de las modificaciones, evidentemente si es una retroactividad que rompe con el sistema constitucional, pues en las Tesis de la Suprema Corte se sostiene que en dicho caso no hay retroactividad inconstitucional pero no se apoyan dichas Tesis en precepto vigente alguno, pues si así se hiciera tendríamos como única y válida conclusión que si existe una aplicación retroactiva inconstitucional.

Estos han sido los elementos que me permiten manifestar que la retroactividad que pretende negarse por el máximo Tribunal y por las Autoridades Fiscales se niega sin base legal alguna por lo que se incurre en un perjuicio a nuestro sistema legal.

C.- RECARGOS E INTERESES. IGUALDAD ANTE LA LEY.

Desde la entrada en vigor del Código Fiscal de 1937, el Legislador señaló a cargo de las Autori-

dades Fiscales la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los particulares o cubiertas - en cantidad mayor de la debida, es decir cuando existía el pago de lo indebido.

En el Código de 1967 también se señaló la obligación de las Autoridades de devolver las cantidades que hubieran sido pagadas indebidamente, estableciéndose las causales por las que procedía la reclamación a dicha devolución en un texto que conservó su redacción - original hasta diciembre de 1982, de la siguiente forma:

"ARTICULO 26.-El Fisco Federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente conforme a las reglas que siguen:

I.- Cuando el pago de lo indebido total o parcial se hubiera efectuado en el cumplimiento de resolución de Autoridad que determine la existencia de un crédito fiscal, en cantidad líquida o de las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiera quedado insubsistente.

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos.

III.-No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, repercutido o tras-

lado por el causante que hizo el -
 entero correspondiente, sin embargo,
 si la repercusión se realizó en for-
 expresa, mediante la indicación en -
 el documento respectivo del monto
 del crédito fiscal cargado, el terce-
 ro que hubiera sufrido la repercu-
 sión, tendrá derecho a devolución, y

IV.- En los casos previstos en las frac-
 ciones anteriores, tendrá derecho a
 la devolución de lo pagado indebidamente,
 quien hubiera efectuado el en-
 tero respectivo."

En el último párrafo del Artículo 27 del
 Código Fiscal de 1967 se conservó desde su publicación -
 la siguiente redacción:

"ARTICULO 27.- Cuando se pida la devolu-
 ción, ésta deberá efectuarse dentro del -
 plazo de noventa días siguientes a la fe-
 cha en la que quede reconocido el derecho
 del peticionario. Si dentro de dicho pla-
 zo no se efectúa la devolución el Fisco -
 Federal deberá pagar intereses al 9% --
 anual, computados desde que se constituye
 en mora hasta la fecha en que se devuelva
 la cantidad respectiva."

Este párrafo determina la situación que -
 permitirá establecer, analizando también la presente le-
 gislación, la desigualdad que existe entre el derecho --
 del particular a obtener en su respectiva indemnización
 a aquélla que se genera en favor del Fisco Federal a pre-
 tender la indemnización por la mora en que incurran los

contribuyentes en el pago de la prestación fiscal.

Primeramente debemos resaltar que la Legislación Fiscal de 1967 contiene en su artículo 92 lo siguiente:

"ARTICULO 92.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en el término que la Ley fija o a falta de término establecido, en noventa días. El silencio de las autoridades fiscales se considera como resolución negativa cuando no de respuesta en el término que corresponda".

Es decir, la autoridad tenía noventa días como plazo sólo para reconocer el derecho del peticionario, luego si este era reconocido en el plazo dispuesto en la Ley, tendrían que transcurrir noventa días después de reconocido el derecho a la devolución para que se generasen los intereses a cargo del fisco federal y en favor del solicitante de la devolución computados desde --- que se constituyó en mora la autoridad hasta la fecha en que devolviera la cantidad respectiva, por lo tanto tendrían que transcurrir 180 días para que se generasen intereses en favor del solicitante.

En el Código Fiscal de la Federación de 1983 se señala en el artículo 22 la obligación de las au

toridades de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

El tercer párrafo de dicho precepto señaló que cuando se solicitara la devolución, esta debería efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale la forma especial respectiva y que si dentro de dicho plazo no se efectuaba la devolución, el Fisco Federal, debería pagar intereses conforme a una tasa que sería igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 del mismo Código y que los intereses se calcularían sobre las cantidades que procedía devolver excluyendo los propios intereses y se computarían desde que se venció el plazo hasta que se efectuarán las devoluciones o se pagaran las devoluciones a disposición del interesado, previniendo el Artículo comentado vigente en 1983, que los intereses a cargo del Fisco Federal en ningún caso excederían del 250% de la cantidad que se trata y que la obligación a devolver a cargo del Fisco Federal prescribía en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Para 1986, el límite de intereses a cargo del Fisco Federal se señaló al 300% sobre la cantidad solicitada en devolución, es a partir del primero de enero de 1987, donde surge modificación el tercer párrafo del Artículo 22, señalando que el plazo para que efectúe la devolución, es de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la Autoridad Fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva, estableciéndose así mismo en la modificación a dicho precepto y debido a los altos índices de inflación, que en ningún caso los intereses a cargo del Fisco Federal, excederían de los que se generen en cinco años, y la tasa de dichos recargos se establecía igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 del mismo Código.

A partir del primero de enero de 1990, es modificado de nuevo el término para que se efectúe la devolución y se introduce como elemento nuevo además de los intereses la "actualización" del crédito principal solicitado en devolución, al cual deberá primero aplicarse la actualización y después calcularse los intereses a la tasa que establece para los recargos el Artículo 21 pero el término se amplía a tres meses, señalando el tercer párrafo de dicho Artículo 22 vigente a partir del --

primero de enero de 1990, que cuando se solicite la devolución esta deberá efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la Autoridad Fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva.

Como podemos observar a través de la disposición que se señala, que en caso de no acompañarse, los datos, informes o documentación que señala la forma oficial, las Autoridades no tenían la obligación de hacer la devolución en el plazo establecido y fue practica muy común como lo sigue siendo el hecho de que un contribuyente al solicitar la devolución sin cumplir con todos los requisitos de la forma oficial, es requerido en el último momento para que subsane los errores en que incurrió al efectuar la solicitud y a partir de que cumpla debidamente con la presentación de los datos, informes y documentos señalados en la forma oficial, correrá el término establecido en la Ley para que la Autoridad esté obligada a resolver sobre la devolución.

El hecho concreto es que existe una medida de justicia en cuanto a que se obligue al Fisco Federal a devolver las cantidades pagadas indebidamente o de

más, así como también el hecho de que en un término prudente en caso de no obtenerse la devolución tendiendo derecho a ella, exista la obligación de indemnizar a los particulares solicitantes, con el pago de intereses.

Pese a ello, existe una desigualdad generada en el Código Fiscal de la Federación, ya que se establece que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo legal deberán pagarse recargos en concepto de indemnización Fisco Federal, por la falta de pago oportuno y es sabido que los recargos inician a generarse en contra de los particulares a partir del día en que el particular tenía la obligación de entrar las contribuciones si éstas no se pagaban en la forma correcta, incurriendo el obligado en mora y los recargos son generados desde el momento en que se incurre en mora.

Para que existiera igualdad ante la Ley - tomando en cuenta que en México las disposiciones deben dirigirse a proteger a los ciudadanos, pues de ellos se constituye una Nación, sin embargo contrario a esto, las ventajas que genera la Ley como ya se ha visto, son siempre en beneficio de una Institución como es el Fisco Federal, por lo que debieron existir medios para que existiera una real igualdad y verdadera justicia en favor de los contribuyente.

CAPITULO III
DERECHOS Y OBLIGACIONES

A.- CUANTOS DERECHOS, CUANTAS OBLIGACIONES.

El Código Fiscal de la Federación contiene en el Título II en el Capítulo Único, el apartado que se denomina: De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes.

Dicho capítulo habla en plural de los derechos del contribuyente, sin embargo lo que podríamos establecer como derecho es uno solo que se le reconoce a través del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación y que precisamente se refiere a poder obtener del Fisco Federal la devolución de las cantidades pagadas de más en contribuciones o pago de lo indebido.

Sin embargo el ejercicio de tal derecho conlleva al cumplimiento de obligaciones a su cargo como son las de adjuntar a la solicitud los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva.

Es evidente que si un particular solicita la devolución tendrá que demostrar que tiene derecho a -

ella, por eso es congruente el sistema que se establece en el Artículo 22, sin embargo, el capítulo único del título II habla en plural de los derechos de los contribuyentes, cuando la única pluralidad que en dicho capítulo único existe, es la pluralidad de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Dicho capítulo I que habla de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, señala requisitos con los cuales los contribuyentes deben de cumplir en sus actuaciones o la forma en que pueden ser representados.

Así en el Artículo 18 se señalan los requisitos que deben tener las promociones que se efectúan ante las Autoridades Fiscales y en el Artículo 19 se establece cuál será la representación o en que forma se puede representar a las personas físicas o morales ante las Autoridades Fiscales.

Estas formalidades tienen la obligación correlativa también a cargo de las Autoridades que deben cumplir los actos o resoluciones que emanen de la Autoridad Fiscal, lo que se traduce en el derecho de los particulares de exigir el cumplimiento de dichos requisitos,-

es decir que no todos los derechos de los particulares - se encuentran señalados expresamente en el capítulo de - referencia, ya que en el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, actualmente se establecen los requisitos que deben contener los actos administrativos y que - deben notificarse como son: constar por escrito; señalar la Autoridad que lo emite, estar fundado y motivado ex presar la resolución, objeto o propósito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de las personas a la que va dirigido, deberá señalarse los datos suficientes que permitan su identificación.

Es decir que si un particular es representado por otra persona o una persona moral es representadada por una persona física, el Artículo 19 establece cuáles son los requisitos para que sea válida la gestión -- que se efectúe en nombre de una persona física o de una persona moral, como lo hemos señalado, también se estalblece en el capítulo de Derecho y Obligaciones la consequencia de no pagar las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado en las disposiciones fiscales y actualmente además de los recargos por concepto de indemnización se establece la actualización de las contribucion

nes, pero como contra-partida se encuentra señalada también la obligación a cargo de las Autoridades de devolver las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, incluso se establece que dicha devolución podrá hacerse de oficio, pero ya hemos establecido en el capítulo anterior que no gozará del mismo derecho en cuanto a la indemnización el particular, ya que el momento en el que se van a causar en su favor los intereses es evidentemente desproporcionado a la indemnización que puede lograr la Autoridad Fiscal, pues incluso el momento en el que se va a aplicar la actualización para el caso de devolución será desde la fecha en que se venza el plazo para efectuar su devolución y aquella en que ésta se efectúe, sin embargo cuando los contribuyentes incurran en mora, el Fisco Federal actualizará la prestación fiscal desde el momento mismo en que se incurrió en la mora y no desde el momento en que exige la diferencia que imputa a un contribuyente, por lo tanto el derecho que tiene el contribuyente reconocido en el Código Fiscal se ve superado por el que se reconoce al Fisco Federal, es decir hay una desigualdad que se traduce en un menoscabo en contra de los particulares, quienes pasan a segundo plano para el Legislador Fiscal.

Así mismo en el sistema que se establece para la imputación de obligaciones, el Legislador Fiscal a través del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establecen quienes tienen calidad de responsables - solidarios con los contribuyentes y cabe resaltar que de acuerdo a nuestro sistema legal fiscal, cualquier persona física o moral que desarrolle una actividad comercial profesional o de servicios se ve inmersa en el amplio mundo de las obligaciones fiscales, pues además de estar obligada como responsable directo, se convierte también en la mayoría de los casos en retenedor de impuestos indirectos y está obligado a recaudarlos y enterarlos al Fisco Federal, por lo que además de ser contribuyente directo o sujeto pasivo de la relación tributaria en forma indirecta se convierte en responsable solidario, así mismo por el simple hecho de adquirir una empresa se convierte en responsable solidario respecto de las contribuciones que ha causado dicha negociación cuando pertenecía a otra persona, además el solo hecho de ser representante de un residente en el País por cuya intervención está efectuando actividades por las que debe pagarse contribuciones, convierte a dicho representante en obligado solidario; a los que ejercen la patria potestad o tutela por las contribuciones a cargo de su representado, a los legatarios y donatarios a título particular, -

respecto a las obligaciones fiscales que se hubieran causado con relación con los bienes legados o donados hasta por el monto de éstos; a los socios o accionistas se les hace responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Así mismo en el Artículo 27 se establece la obligación de registrarse en el padrón de contribuyentes o registro federal de contribuyentes, luego se señala en el Artículo 28 las reglas que debe contener o con las que se debe de cumplir para llevar la contabilidad y éstas son obligaciones a cargo de los contribuyentes.

En el Artículo 29 se establece la obligación a cargo de los que expiden comprobantes de reunir los requisitos que señale el reglamento del Código Fiscal y a cargo de los que adquieren bienes o usen servicios de solicitar el comprobante respectivo y como requisito para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes expedidos por terceros, se señala a cargo de quien los utiliza que deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los --

mimos, son los correctos.

Es decir que éstas tan solo son una pequeña cantidad de obligaciones con las que debe cumplir el particular que tiene a su cargo incluso la obligación de cumplir con el trabajo que debería de efectuar el Fisco Federal como es la fiscalización.

Cabe advertir que el hecho de que los contribuyentes tengan una falla de forma en el cumplimiento de sus obligaciones en la mayoría de los casos establece la pérdida de derechos, sin embargo la Ley Fiscal está estructurada para que la Autoridad que se supone tiene a su alcance todos los elementos técnicos para cumplir debidamente con su función, pese a las fallas formales en las que incurra pueda repetir sus actos en forma indefinida, es decir mientras que las fallas de los particulares de índole formal le generan pérdida total de derechos, las fallas formales de la Autoridad solamente generan la oportunidad de que la Autoridad vuelva a repetir los actos en forma indefinida sin que exista una sanción para sus fallas, cuando se pretende que es la aplicadora de las disposiciones fiscales y que está capacitada para hacerlo correctamente, lo que definitivamente es bastante cuestionable.

Podemos señalar como ejemplo lo establecido en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que aun cuando no es el Código Fiscal tiene relación con las consecuencias que se deparan en perjuicio de los contribuyentes y en las que se encuentra una desigualdad sino cumple con sus formalidades. Así el Artículo 24 que habla de los requisitos de las deducciones, señala que éstas se comprueben con documentación que reúnan los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas - a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el - servicio, disposición que se establece en la fracción III del precepto comentado, luego en la fracción XXII por señalarla en nuestro ejemplo, establece que al realizar -- las operaciones correspondientes o a más tardar el día - en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que si los contribuyentes no cumplen con dichas formalidades no tendrán derecho a efectuar las deducciones que amparen con los documentos que no reúnan dichos requisitos, perdiendo rotundamente su - oportunidad de corregir la documentación ya que como señalamos, ésta debe reunir los requisitos a más tardar en

el momento de efectuarse la operación o hasta que se presenta la respectiva declaración, y ellos solo por vicios formales en los que incurran porque bien puede acontecer que demuestren haber efectuado el pago de aquéllos gastos que pretenden deducir y que lo comprueban con la respectiva póliza de cheques y los asientos contables llevados a cabo en forma correcta o con entradas y salidas de mercancía de almacén que se relacionen directamente con los bienes adquiridos y que se amparan con documentación en las que solamente exista una falla en la forma por un dato que se asentó en forma incorrecta, e incluso puede derivar de un error mecanográfico y como contra partida a ello encontramos que las fallas formales en las que incurre la Autoridad generan para ella la oportunidad de repetir sus actos, incluso con el beneficio que le ha otorgado el Legislador Fiscal de interrumpir o suspender la caducidad mientras esté pendiente de un recurso en el que se impugnen actos o resoluciones de la Autoridad, -- así nos podemos encontrar en forma indefinida que mientras la Autoridad incurra en fallas formales se verá beneficiada por la Legislación para reponer los actos o resoluciones, sin embargo las fallas formales en las que incurre un contribuyente, le deparan perjuicios irreversibles, por lo que el llamado sistema de derechos y obligaciones evidentemente constituyen una cantidad de obli-

gaciones que constituyen cargas desproporcionadas a los derechos con que cuenta un contribuyente.

B.- IMPRECISIONES CONTRA SEGURIDAD JURIDICA.

Es evidente que no existen leyes perfectas, sin embargo el principio debería ser que al paso -- del tiempo las legislaciones se convirtieran en un conjunto de normas más armónicas y que tendieran hacia la - justicia.

Nuestra Legislación no escapa a contener fallas o imprecisiones.

En el Artículo 16 Constitucional en su parte conducente se señala lo siguiente:

"En toda orden de cateo que solo la Autoridad Judicial podrá expedir y que será escrita, expresará el lugar que ha de inspiccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluir una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateada o en su ausencia o negativa por la Autoridad que practique la diligencia."

Así mismo se establece lo siguiente:

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

Es decir que el efecto de la orden de cateo, concluye con el levantamiento del acta que se levanta precisamente al concluir el cateo de referencia, acta en la que se debe circunstanciar lo acontecido durante dicho cateo.

En el Código del 67 se señaló a través de su Artículo 84, la obligación de levantar dicha acta, -- así mismo en el Código que entró en vigor a partir del 10. de enero de 1983, se señaló en la fracción I del Artículo 46 que de toda visita en el domicilio Fiscal se deberá levantar acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidas por los visitantes, se encuentra dicha disposición también señalada en el Código en vigor.

Sin embargo en el Código del 67 como en la actualidad, se prevee la posibilidad de levantar actas complementarias en las que se pueden señalar hechos

concretos que se observen después de la conclusión de una visita domiciliaria.

Es evidente que dicha situación se encuentra establecida en la Legislación Fiscal sin apego al -- sistema constitucional pues si los efectos de una orden de cateo o en este caso los efectos de una orden de visita, lógicamente concluyen con el levantamiento y cierre del acta final el hecho de que se permita que pueda levantarse una acta complementaria posterior al cierre del acta final o como lo señala la disposición fiscal después de concluida la visita, es evidente que dicha acta complementaria de ser utilizada por las Autoridades constituiría una violación evidente a los principios de legalidad como de seguridad jurídica, puesto que para la disposición constitucional que establece la legalidad de los cateos tome como requisito esencial para las diligencias de visita domiciliares el que se respeten dichos requisitos de los cateos y aún cuando señalen dicha disposición como lo es el Artículo 16 que se deben respetar los lineamientos de las leyes respectivas, dichas leyes no deben rebasar los elementos señalados por la misma norma constitucional, sin embargo existe en nuestra Legislación la posibilidad de levantar actas complementarias -- después de concluida una visita y en base a ellas, trag-

cender a la afectación de los particulares.

La fracción IV del Artículo 46 en vigor - a partir del 1o. de enero de 1990 señala a la letra lo siguiente:

"FRACCION IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar 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 concluida. Formulada la liquidación no se podrá levantar acta complementaria sin que exista una nueva orden de visita."

Es evidente que dicha disposición no se apega a la norma constitucional, puesto que en su caso - para que pudiese ir en armonía al Artículo 16 Constitucional tendría que señalarse que formulada el acta final no tendrían que levantarse actas complementarias sin que existiera una nueva orden, puesto que es claro que el Artículo 46 en vigor del Código Fiscal de la Federación como se encuentra redactada permite que concluida la visita se pueden levantar actas complementarias y es evidente que lo que ha concluido no puede admitir actuaciones que pretendan señalarse que son parte de su secuencia cuando se efectúan con posterioridad a su conclu-

sión, es decir como puede dársele efecto o valor a una -
acta complementaria que se levanta después de haberse
concluido los efectos para los que giró la orden respec
tiva como es la conclusión de la visita con el cierre
del acta final.

Por lo tanto el sistema que se encuentra
establecido en donde se permita levantar actas complemen
tarias con posterioridad a la conclusión de la visita de
miciliaria establece un principio que contraría al cons
titucional de legalidad y seguridad jurídica.

Máxime que en la Legislación en vigor se
señala que antes del acta final (cierre lógico de una au
ditoria) debe levantarse la última acta parcial en la
que se den a conocer en forma circunstanciada los he
chos u omisiones conocidas por los auditores para que el
visitado pueda oponerse a ellos lo que hace más incon
gruente que la Legislación permita el levantamiento de -
complementarias con posterioridad al cierre del acta fi
nal.

CAPITULO IV

FACULTADES DE AUTORIDAD

A).- VISITAS DOMICILIARIAS

Como lo hemos señalado las facultades de efectuar visitas domiciliarias se establecen a través de la misma Constitución en el segundo párrafo del Artículo 16 señalándose que éstas deben sujetarse a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. En el Código del 67 es en el Artículo 83 donde se establece la revisión de las obligaciones fiscales me diante visitas domiciliarias y la regulación de las vi sitas se contienen en el Artículo 84 en el que incluso se respeta la garantía de audiencia pues se establece en este precepto a través el derecho de los particulares de inconformarse en contra de los hechos circunstancia dos en las actas de Auditoría.

Respecto al Artículo 83 su texto original fue variado por primera vez hasta Enero de 1973 y la mo dificación se efectuó a la Fracción I, ya que está origi nalmente establecía dentro de la facultad de la Autori dad para determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarla en cantidad li

quida cerciorándose del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluso para comprobar la comisión de infracciones; dicha disposición establecía lo siguiente:

I.- "Practicar visitas en el domicilio de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, para revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales".

En la modificación vigente a partir de Enero de 1973, dicha Fracción señaló lo siguiente:

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

A mi juicio, el Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, constituye el, máximo exponente del respeto a la garantía de seguridad jurídica, pues en dicho precepto se establece con claridad las formalidades que deberán cumplir durante una visita, las autoridades administrativas en el procedimiento de visita domiciliaria, puesto que en dicha disposición se encontraron señalados los requisitos que debían contener desde la Or

den de Auditoría como la forma de hacerla del conocimiento de quien resultara afectado por dicha orden, así como las formalidades que deberían de reunirse durante la diligenciación de la visita domiciliaria y aquellas señaladas para el cierre del acta en la que se circunstanciaran todos los hechos observados por los auditores.

En dicha disposición también se establece el respecto a la garantía de audiencia en favor de los afectados, pues éstos tenían el derecho de inconformarse contra el contenido o circunstanciación de hechos de las actas finales de la visita domiciliaria.

Dicha disposición ha sido el máximo exponente de una perfecta armonía con las garantías constitucionales, lamentablemente como veremos con posterioridad, habiendo llegado el Legislador a una norma con elementos de perfección, las Legislaciones posteriores se alejaron diametralmente de los principios constitucionales que encontraron en dicha disposición su máximo nivel.

El antecedente de las visitas domiciliarias y los requisitos que se tenían que cumplir para las actas de auditoría se encontraba disperso en diversas

disposiciones contenidas a través del Código Fiscal de 1938, por lo que el Legislador al situar todas esas disposiciones en un solo precepto, facilitó a los particulares la posibilidad de enterarse de los requisitos y formalidades para una correcta visita domiciliaria seguida por las Autoridades Administrativas en el ejercicio de las facultades que se señalan en el Código Fiscal de la Federación.

Al entrar en vigor el Código de 1967, el Artículo 84 se encontraba redactado de la siguiente forma:

"ARTICULO 84.- Las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se sujetarán a lo siguiente:

- I.- Solo se practicarán por mandamiento escrito de Autoridad Fiscal competente que expresará:
 - a).- El nombre de la persona que debe recibir la visita y el lugar donde esta debe llevarse a cabo. Cuando se ignore el nombre de la persona que deba ser visitada se señalarán datos suficientes que permitan su identificación.
 - b).- El nombre de las personas que practicarán la diligencia las cuales podrán ser sustituidas por la Autoridad que expidió la orden y en este caso se comunicará por escrito al visitado el nombre de los sustitutos.
 - c).- Los impuestos o derechos de cuya ve

rificación se trate, y, en su caso, los ejercicios, a los que deberá limitarse la visita, ésta podrá ser de carácter general en verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales durante cierto tiempo, o concretarse únicamente a determinados aspectos.

II.- Al iniciarse la visita se entregará la orden al visitado o a sus representantes y si no estuvieren presentes, a quien se encuentre en el lugar en que deba practicarse la diligencia, en el mismo acto se identificarán los visitantes.

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

IV.- Los libros registros o documentos, serán examinados en el establecimiento, domicilio y oficina del visitado. Los libros solo podrán recogerse cuando se descubra más de un juego y los asientos no coincidan para una misma contabilidad y los documentos cuando carezcan total o parcialmente de las estampillas que prevenga la Ley.

V.- Los visitantes harán constar en el acta los hechos u omisiones observados. Las opiniones de los visitados sobre el cumplimiento incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efectos de resolución fiscal.

VI.- Al concluirse la visita se levantará acta en la que se harán constar los resultados en forma circunstanciada; el visitado o cualquiera de sus empleados podrá expresar en el acta si está conforme con su contenido o los motivos de su inconformidad expresa

dos en forma también circunstanciada.

VII.-El visitado, los testigos y los visitantes firmarán el acta. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar, así lo harán constar los visitantes, sin que ésta circunstancia afecte el valor probatorio del documento. Un ejemplar del acta se entregará en todo caso al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia y,

VIII.-Con las mismas formalidades indicadas en el inciso anterior, se levantarán actas previas o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión".

A partir de Enero de 1973, entraron en vigor las reformas que se efectuaron a las Fracciones IV, V, VI, VII y VIII; y como podrá observarse en la continúa perfección de las disposiciones fiscales que fue un elemento distintivo de la legislación en la época de referencia, encontraremos que originalmente el Artículo 84 respetando la garantía de audiencia permitió a involucrados en una visita domiciliaria, el manifestar los motivos de inconformidad que tuvieran respecto a los hechos y observaciones circunstanciados en el acta final por los visitantes sin embargo, originalmente solo se permitía dicho derecho en el mismo acto del cierre del acta final, por lo que en su continuo mejoramiento, el legislador fiscal modificó la Fracción VIII, otorgando a los

particulares un término razonable para la manifestación de sus motivos de inconformidad, con un término también prudente, para la exhibición de las pruebas pertinentes, señalándose en las fracciones reformadas, el texto siguiente:

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

Los libros, registros y documentos solo podrán recogerse:

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

sistemas de contabilidad autorizados.

- V.- Los visitantes harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta, haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. - Las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efectos de resolución fiscal.
- VI.- El visitado o la persona con la que se entienda la diligencia, los testigos y los visitantes, firmarán el acta. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar, así lo harán - constar los visitantes, sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento. Un ejemplar del acta se entregará en todo caso - al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia.
- VII.- Con las mismas formalidades indicadas en la fracción anterior, se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión y;
- VIII.- El visitado o quien lo represente, deberá expresar dentro de los veinte días siguientes a la conclusión de las actas, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las razones de su inconformidad, expresadas en forma circunstanciada, ofreciendo las pruebas pertinentes, las que deberán rendir simultáneamente a su inconformidad o a más tardar dentro de los 30 días siguientes a la presentación de la misma.

El plazo para rendir pruebas podrá - ampliarse a instancia justificada del interesado a juicio de la Secre

taria de Hacienda y Crédito Público. En caso de que no ofrezcan pruebas, se perderá el derecho de hacerlo posteriormente y se tendrá al visitado conforme con los hechos asentados en las actas".

Dicho texto estuvo vigente hasta Diciembre de 1977, ya que a partir del primero de Enero de 1978, se reforma el primer párrafo de dicho precepto, la Fracción I, inciso b) y c) y las Fracciones IV, Primero y Segundo Párrafo; incisos a), b) y c) Fracciones VI y VIII, así como se adicionaron los incisos f) y g) a la Fracción IV, siendo dichas reformas y adiciones las siguientes:

"ARTICULO 84.- En las visitas domiciliarias se observará lo siguiente:

- I.- Solo se practicarán por mandamiento escrito de Autoridad Fiscal competente que expresará:
- b).- El nombre de la persona o personas que deban desahogar la diligencia, - las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden. En esos casos se comunicará por escrito al visitado esa circunstancia, toda la visita deberá ser válidamente practicada por cualquiera de los visitantes.
- c).- Las obligaciones fiscales que vayan a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.
- IV.- El visitado deberá proporcionar y

mantener a disposición de los visita
dores, desde el momento de la inicia
ción de la diligencia hasta la termi
nación de ésta, sus libros principa
les, sociales, auxiliares y regis
tros, documentos, correspondencia y
demás efectos contables, los que se
rán examinados en el domicilio, esta
blecimiento o dependencia del visi
tado, los visitadores podrán sacar
copia de la documentación del causa
nte que estimen necesaria, para que
previo cotejo con sus originales se
certifique por aquellos y sea anexa
da a las actuaciones finales o par
ciales que se levanten durante y con
motivos de la visita.

Los libros, registros y documentos -
sólo podrán recogerse:

- a).- Cuando existan libros, registros o
sistemas de contabilidad obligato
rios que no estes autorizados.
- b).- Cuando los datos anotados en los li
bros, registros o sistemas de conta
bilidad autorizados, no coincida con
lo asentado en las declaraciones o
manifestaciones presentadas.
- c).- Cuando los documentos carezcan total
o parcialmente de las estampillas --
que prevenga la Ley; o no estén asen
tados en los libros, registros, o
sistemas de contabilidad autoriza
dos.
- d).- Cuando al inicio de una visita o du
rante el transcurso de ella, el visi
tado, su representante legal, o --
quien se encuentre en el domicilio
de la visita, se niegue a recibirla
o impida el acceso a los visitado
res a las oficinas, bodegas, loca
les, dependencias, cajas de valores
o no ponga a disposición de los visi
tadores, los libros, registros y do
cumentos a que se refiere esta frac
ción o bien imposibilite o dificulte

por cualquier causa la realización de la visita.

- e).- Cuando se violen los sellos que hubiesen sido colocados por los visitadores como medida precautoria.

En todos los casos en que se recojan los libros, registros o documentos, este hecho se hará constar en acta.

- VI.- El visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, los testigos y cualquiera de los visitadores que hayan terminado la visita, firmarán el acta, lo que será suficiente para su validez. Si el visitado y los testigos se niegan a firmar, así lo harán constar el o los visitadores, sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento. Un ejemplar del acta se entregará en todo caso al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia.

- VII.-El visitado, o quien lo represente, podrá inconformarse con los hechos contenidos en las actas, mediante escrito que deberá presentar dentro de 20 días siguientes a la conclusión de la misma, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el que expresará las razones de su inconformidad y ofrecerá las pruebas documentales pertinentes que deberá acompañar a su escrito o rendir a más tardar dentro de los 45 días siguientes. En caso de que no formule inconformidad, no ofrezca pruebas, o no se rindan las ofrecidas, se perderá el derecho de hacerlo posteriormente y se tendrá al visitado conforme con los hechos asentados en las actas".

Dichas modificaciones y adiciones estuvieron

ron vigentes hasta Diciembre de 1982.

A partir de Enero de 1983, las visitas domiciliarias como facultad de la Autoridad fiscal y los requisitos que estas deben de cumplir se señalan en los Artículos 42, 43, 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de Enero de 1983.

La Fracción III del Artículo 42 en relación a su primer párrafo establece lo siguiente:

"ARTICULO 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, o comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:

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

Por su parte el Artículo 43 desde su entrada en vigor, señala lo siguiente:

"ARTICULO 43.- En la orden de visita además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de éste Código se deberá indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita".

II.- El nombre de la persona o personas

que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La substitución o aumento de la persona que deban -- efectuar la visita se notificará al visitado.

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

El Artículo 44 al entrar en vigor se contenía de la siguiente forma:

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

- I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- II.- Al presentarse los visitantes al lugar donde deba practicarse la diligencia, sino estuviere el visitado o su representante, dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; sino lo hiciere la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Cuando exista 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 los

los demas casos que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancia cuya importación, tenencia, produccion, explotación, captura o transporte debe ser mani festada 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 mercancia.

III.-Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designen dos testigos; si estos 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 substituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar en que se esté llevando la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigos, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita, deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán desigñar a quienes deban substituirlos. - La substitución de los testigos, no invalida los resultados de la visita.

IV.- Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras Autoridades Fiscales que sean competentes para que continúe una visita iniciada por aquella, notificando al visitado la substitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarle practiquen otras visitas pa

ra comprobar hechos relacionados con las que estén practicando".

A partir de Enero de 1984, se adiciona un párrafo a la Fracción II que figura como su segundo párrafo el cual contiene la siguiente redacción:

"En este caso los visitantes al dejar dicho citatorio, podrán hacer una relación de los libros y documentos que integran la contabilidad".

A partir de Enero de 1986 es adicionado el segundo párrafo de la Fracción II del Artículo 44 --- siendo su contenido el siguiente:

"En este caso, los visitantes al citar al visitado o a su representante, podrán hacer una relación de los 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 cita 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 de ampliación de la orden de visita haciendo constar tales hechos en el acta que levante".

Dicho Artículo conserva su redacción con la última adición señalada.

Al entrar en vigor el Artículo 46 señala
ba lo siguiente:

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

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 hubieran conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores 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 los que el período revisado ante dichos hechos no se consignan en forma expresa.

Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, o sobre la situación financiera del visitado no constituyen resolución fiscal.

II.- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final, que de la visita se haga la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción se requerirá la presencia de -- dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta -- parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la Fracción II del Artículo 44 de éste Código.

III.- Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o big

nes que no estén registrados en la contabilidad, deberán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dicho documento, bienes o inmuebles, archivos u oficinas en donde se encuentre, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado por las personas con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se llen sean necesarios al visitado para realizar sus actividades, se les permitirá extraerlos ante la presencia de los visitadores quienes podrán sacar copia del mismo.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar 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 concluida.

V.- Cuando resulte imposible continuar o concluir ejercicio de las facultades de comprobación en el establecimiento del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberán notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia.

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita, no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los

visitadores que haya intervenido en las visitas, el visitado o la persona con la quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. 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 la que se entendió dicha diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que ésto afecte la validez y valor probatorio de la misma."

Dicha resolución estuvo vigente hasta Diciembre de 1989, puesto que el Artículo 46 sufrió modificaciones, siendo su redacción a partir del primero de Enero de mil novecientos noventa, las siguientes:

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

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 hubieren conocido por los visitadores, así mismo se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que podrán hacerse constar en las mismas actas o en documento por separado.

Los hechos u omisiones, consignados por los visitadores en las actas, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efecto de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II.- Si la visita se realiza simultaneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán a el acta final que de la visita se haga, la cual debe ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere ésta Fracción se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado, en donde se levanta acta parcial, cumpliendo al respecto con la Fracción II del Artículo 44 de este Código.

II.- Durante el desarrollo de la visita, los visitantes a fin de agregar la contabilidad, correspondencia o bienes que estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o inmuebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado, o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán saca copia del mismo.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de lo que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida formulada la liquidación no se podrá levantar acta complementaria sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visi

ta las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los 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 parcial que al efecto se levante, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre éstas 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.

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 o no señalan el lugar donde se encuentran.

V.- Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, en este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia.

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en este momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la perso

na con quien se entienda la diligencia y los testigos, firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. 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 diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII.-Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final aunque no se señale así expresamente".

Al entrar en vigor en 1983 el Código Fiscal establece el Artículo 54 lo siguiente:

"ARTICULO 54.- Los contribuyentes que no estén conforme con el resultado de la visita, podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas final y complementarias mediante escrito que deberán presentar ante las Autoridades fiscales dentro de los 45 días siguientes al cierre del acta final, a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconforme.

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

Dicha redacción se conservó hasta Diciembre de 1985, ya que a partir del 1o. de Enero de 1986 y

hasta Diciembre de 1989, dicho precepto señaló lo siguiente:

"ARTICULO 54.- Los contribuyentes que no esten conformes con el resultado de la visita, podrán inconformarse con los hechos contenidos en el acta final mediante escrito que deberán presentar ante las autoridades fiscales, dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró. El plazo para inconformarse con los hechos contenidos en acta complementaria correrá a partir del día siguiente al inmediato posterior al en -- que se cierre.

Al escrito de inconformidad acompañará las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretendan desvirtuarlos, siempre que no le hubieren solicitado su presentación durante el desarrollo de la visita, los hechos con los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciendolo no los hubiere desvirtuado con las pruebas a que se refiere el párrafo anterior, se tendrán por consentidos".

En su mayoría los principios que se señalaban a través de los diversos preceptos como son desde el Artículo 38 al Artículo 54, vigentes a partir del 1o. de Enero de 1983 y hasta Diciembre de 1989, fueron sufriendo modificaciones, pero con principios que se contenían en un sólo precepto en la legislación de 1967 como era el Artículo 84.

Tal como observamos en la evolución de di

chos principios, se han ido restringiendo elementos esenciales que garantizan la seguridad jurídica como la legalidad.

Podemos citar a ejemplo que cuando el Artículo 46 en la Fracción IV señala que con las mismas formalidades a que se refieren en las Fracciones I, II y III de dicho precepto, deben de levantarse actas parciales o complementarias, incluyendo en dichas formalidades la establecida en la Fracción II del Artículo 44 a la que se remite expresamente la Fracción II del Artículo 46; sin embargo, los requisitos para las actas finales señalados en las Fracciones V y VI del Artículo 46, es evidente que no se impone como obligación para el levantamiento de actas complementarias y parciales, lo que no acontecía en la legislación anterior, puesto que en el Artículo 84 los requisitos señalados en el Artículo 46 en sus Fracciones V y VI también deberían de respetarse en el levantamiento de actas parciales o complementarias.

También debemos señalar que en lo que respecta al Artículo 51, la evolución que fue sufriendo dicho precepto, sólo es para salvaguardar intereses de las autoridades administrativas, pues es criterio de di

chas autoridades que cuando existía visita domiciliaria bastaba con que los resultados de las actuaciones practicadas a terceros se circunstanciaron los resultados de dichas actuaciones en el acta final de la visita domiciliaria para que según las autoridades se tuviera por cumplido el Artículo 51, situación que es equivocada, puesto que en la redacción del Artículo 51 vigente a partir de 1986 se estableció que los datos, documentos e informes que los terceros proporcionarán tendrían que darse a conocer al contribuyente mediante notificación en los términos del Artículo 134 y la redacción del tercer párrafo no establecía que en dicho párrafo se excluía a las autoridades del cumplimiento del requisito señalado a su cargo en el párrafo segundo; desafortunadamente a partir de Enero de 1990 se restringe esta exigencia en perjuicio de los particulares, es decir la restringe el legislador y con ello genera una inseguridad jurídica, pues si los datos, documentos e informes que presume aportaron los terceros a solicitud de la autoridad fiscal, no se le dan a conocer al contribuyente, evidentemente este no puede constatar fehacientemente lo que se pretende por las autoridades se desprende de los documentos, datos o informes que le fueron solicitados es real solo por el hecho de que se circunstancien dichas actuaciones en las actas, pues ello no establece que el particu

lar tenga certeza de que lo circunstanciado por los auditores coincide con los datos, documentos e informes que se presume le fueron aportados por terceros a solicitud de la autoridad, de tal forma que el particular no puede verificar tal situación puesto que ya no se obliga a las autoridades a notificar los documentos que le fueron proporcionados por los terceros por lo que el principio de seguridad jurídica se encuentra negado por el Legislador a partir de la redacción o vigencia del Artículo 51 actualmente en 1990.

Así mismo en la reducción que hemos señalado de la legislación en materia de visitas domiciliarias, existiendo (45) cuarenta y cinco días para inconformarse de acuerdo al Artículo 54, dicho término se ha reducido y los motivos de inconformidad de acuerdo al Artículo 46 en vigor deberán de expresarse en contra de hechos y circunstanciaciones que se hagan en actas parciales previas al levantamiento del acta final, esto de conformidad a la Fracción IV del Artículo 46 vigente a partir del 1o. de Enero de 1990, en el cual, se señala en Segundo Párrafo, que cuando las autoridades en el desarrollo de una visita conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento en las disposiciones fiscales lo consignan en forma circunstanciada en actas par-

ciales y entre la última acta parcial que al efecto se levanta, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre dicha acta y el acta final deberán transcurrir - cuando menos (15) quince días durante los cuales el contribuyente deberá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, no existiendo para dicha instancia o para identificarla lo que se conocía con inconformada pues no se menciona en el precepto comentado.

De la Fracción V del Artículo 46 que ha conservado un principio idéntico desde que entró en vigor el Código de 1983, se señala que cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en que se hace constar el desarrollo de la visita, podrán efectuarse en el domicilio fiscal es decir podrán levantarse en las oficinas de la autoridad.

La crítica de dicha Fracción es que no se señala a juicio de quien se puede establecer cuales son - las causas que hagan imposible la continuación del ejercicio de las facultades de comprobación. No debemos perder de vista el principio de administración reglada que se establece en nuestro sistema constitucional, en este

sentido, si son los auditores los que la califican imposibilidad, tendrán que establecer en base a que motivo y fundamento pueden apoyarse y en base a que precepto fundamentan su competencia para determinar dicha imposibilidad o juzgarla; así mismo si toca juzgar dicha situación al emisor de la orden de auditoría tendrá que fundar y motivar las causas que determinen dicha imposibilidad y, establecer si tiene competencia para calificar la imposibilidad misma.

Todas éstas manifestaciones me permiten sostener que es evidente que la legislación fiscal después de haber llegado a un máximo con las disposiciones del Código de 1967 ha ido declinando sin tomar en cuenta que nos encontramos en un sistema de derecho regido por principios constitucionales que son negados ahora por el legislador al decretar leyes o los preceptos que se contienen del Código fiscal de la Federación y que han ido variando o modificándose a partir del 1o. de Enero de -- 1983 a la fecha, restringiéndose derechos elementales -- constitucionales regidos como garantías como son los de seguridad jurídica, el de legalidad y el derecho de audiencia.

B.- REVISION DE ESCRITORIO (DICTAMENES) SU CONSTITUCIONALIDAD.

El antecedente más cercano a la actual - legislación respecto al procedimiento de auditoría mediante revisión de dictámenes formulados por contadores públicos se encuentra en el Artículo 11 del reglamento al Artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación.

El anterior Código Fiscal de la Federación estableció la posibilidad a los particulares de dictaminar sus estados financieros por contador público debidamente registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Artículo 85 del anterior Código Fiscal establecía los requisitos que debía reunir un dictamen formulado por contador público sobre los estados financieros sin embargo los hechos afirmados por dicho dictaminador se presumían ciertos salvo prueba en contrario por lo que en el Artículo 11 de Reglamento al multi-referido Artículo 85 se estableció la facultad de las autoridades para revisar el contenido de los dictámenes -- formulados sobre los estados financieros.

En la actual legislación desde que entra en vigor el 1o. de Enero de 1983 el Artículo 42 estable

ce en su Fracción IV en favor de las autoridades fiscales la facultad de revisar los dictámenes formulados -- por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales y es en el Artículo 55 del Reglamento al Código Fiscal de la Federación donde se establece el procedimiento de la revisión del dictamen de los estados financieros.

Dicha facultad no se encuentra establecida o más bien rebasa los lineamientos constitucionales.

Nuestra Constitución en su Artículo 124 establece el principio de administración reglada que se traduce en el aforismo que señala que lo que no está expresamente permitido para las autoridades les está tajantemente prohibido.

En este sentido para que las autoridades fiscales federales pudiesen ejercer determinada facultad tendrían que ajustarse en principio a los preceptos constitucionales, es decir, que en la Constitución se permite el ejercicio de aquella facultad que el legislador otorgare a las autoridades siempre y cuando el mismo legislador observara el principio de supremacía constitu

cional.

En el caso a estudio es evidente que la revisión de dictámenes a estados financieros no se encuentra apegada al marco constitucional esto deriva del contenido del Artículo 16 de nuestra carta fundamental ya que en dicho precepto se señala como única facultad de la autoridad administrativa para comprobar si se han acatado las disposiciones fiscales la de practicar visitas domiciliarias sujetándose a las formalidades prescritas para los cateos y a las leyes respectivas.

El párrafo segundo del Artículo 16 señala a la letra lo siguiente:

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

En la actualidad además de no encontrarse

dentro del marco constitucional dicho procedimiento de revisión de dictámenes; la legislación le ha dado amplio margen de actuación a las autoridades para llevar a cabo dicho procedimiento sin respeto a diversas garantías -- constitucionales como la del debido procedimiento y la de audiencia.

Desde que entró en vigor el Artículo 42 contiene en su último párrafo la siguiente expresión:

"Las autoridades fiscales podrán ejercer éstas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente".

CAPITULO V
MEDIOS DE IMPUGNACION

A.- CONVENIENCIAS E INCONVENIENCIAS DE LA INCONFORMIDAD.

El Código Fiscal de 1983 señala en el Artículo 54 la posibilidad para que los particulares se inconformen en contra de los hechos circunstanciados en las actas final y complementaria.

El contenido del Artículo referido fue:

"ARTICULO 54.- Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas final y complementarias, mediante escrito que deberá presentar ante las Autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre del acta final; ha dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconforma."

El párrafo segundo postuló lo siguiente:

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

Para 1986 el término para inconformarse -

en contra del acta final o complementaria fue independiente para cada tipo de acta, es decir, el término se iniciaba al día siguiente del cierre de la respectiva acta.

Para enero de 1990 se reformó el Artículo 54 sin señalarse en él la posibilidad de inconformarse en contra de las actas final y complementarias, pues se integra al Artículo 46, sin embargo ya no se incluye el vocablo inconformidad, además el plazo es reducido y la oposición será en contra de la última acta parcial postulándose en la fracción VI lo siguiente:

"FRACCION VI.- En la última acta parcial - que al 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 como libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones."

Cabe resaltar que en el Artículo 46 sigue contenida en la fracción I la obligación a cargo de las autoridades que de toda visita en el domicilio fiscal se levante acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, sin embargo se agrega que, en dicha acta se determinarán las consecuencias legales de tales

hechos u omisiones que podrán hacerse constar en la misma acta o en documento por separado.

Es evidente el retroceso que fue sufrido por la Legislación Fiscal respecto a la Garantía Constitucional de Audiencia que era el elemento distintivo de la anterior Legislación pues es la vigente se ha reducido - el plazo legal para oponerse al contenido de la última - acta parcial y aún cuando en ellas se debe circunstanciar los hechos u omisiones conocidos por los visitados y que entre dicha acta parcial y la final deberá - transcurrir cuando menos quince días hábiles en los que el visitado podrá objetar el contenido de la última parcial el Artículo 16 Constitucional señala al igual que - el Artículo 46 en su fracción I la obligación de elaborar un acta final debidamente circunstanciada.

Debe hacerse notar la posibilidad de hacer constar las consecuencias legales de los hechos u omisiones en la propia acta final o en documento por separado lo que constituye que si la Autoridad opta por emitir un documento por separado sin elaborar el acta final no cumplirá con la disposición constitucional ni con el Artículo 46 fracción I por lo que existe la generación de un conflicto de normas en el cual el sistema de la Legis

lación Fiscal no se ajusta a la Constitución; es evidente que esto fue desapercibido por el Legislador ordinario.

Así mismo debe hacerse notar que en el acta final o en el documento por separado que pueden elaborarse y que determinen las consecuencias legales, dará oportunidad a los particulares de ejercer su derecho a impugnar dichos documentos y que esto será a través de una instancia como pudiera ser el juicio contencioso administrativo.

Es positivo que exista la obligación de determinar las consecuencias legales de los hechos u omisiones al concluir la visita, ya sea en el acta final o documento por separado ya que rompe con la costumbre de las Autoridades de iniciar un proceso fiscalizador sin que existiera un término específico para su desahogo y culminación con la respectiva liquidación.

Así las cosas se presentaban, como se presenta, el inconveniente en perjuicio de los particulares de que existiendo la inconformidad ahora objeción en contra de lo circunstanciado antes en el acta final ahora en la última parcial, la Autoridad tiene la potestad de

resolver sobre dichos planeamientos y establecer la situación legal de los fiscalizados teniendo como límite temporal el establecido para el ejercicio de las facultades de fiscalización; es decir, habiendo revisado un ejercicio inmediato anterior al de la fecha de inicio de sus facultades de fiscalización, el particular tiene en su perjuicio el transcurso del tiempo, puesto que mientras que la Autoridad no le determine las consecuencias legales de los hechos u omisiones o los establezca en cantidad líquida, los recargos como la actualización seguirán generándose y en determinado momento la deuda a su cargo será superior a aquélla que se le pudiera imputar si se determinará su situación de inmediato a la conclusión de la visita y esto sólo acontecería, si el Legislador estableciera un término prudente y razonable como límite a cargo de la Autoridad para resolver la situación de los visitadores de forma inmediata al vencimiento del término de la inconformidad ahora objeción al contenido de la última parcial.

Existe dicho inconveniente al ejercicio de la garantía de audiencia, puesto que la Autoridad se acoge al Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y en contraposición a dicho término, el particular solo tenía en el sistema anterior cuarenta y cinco días para

inconformarse y actualmente solo tiene un plazo legal de quince días entre la última parcial y el acta final para objetar el contenido de la última parcial aún cuando incluso puede exhibir documentos mientras no se emita el acta final de auditoría de acuerdo a la última parte de la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal vigente.

Existe también de acuerdo a la redacción del vigente Artículo 46, la posibilidad de que el acta final sea impugnada inmediatamente en juicio contencioso administrativo.

Mi manifestación se apoya en lo que postula el Artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 23.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I.- Las dictadas por Autoridades Fiscales Federales y Organismos Autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se exija en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación."

En las actas finales de auditoría que de-

berán levantarse conforme al vigente Artículo 46, se establece la posibilidad de impugnarlas inmediatamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, puesto que son actos que establecen las bases para la liquidación de obligaciones fiscales, además, contra las actas finales no existe recurso alguno por lo que tienen el carácter de actos definitivos de conformidad con el último párrafo del referido Artículo 23 que dispone:

"Para los efectos del primero párrafo de este Artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admiten recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado."

Además el Artículo 46 antes de la última reforma señalaba al final de la fracción I, que la opinión de los visitadores sobre el incumplimiento o cumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado no constituía resolución -- fiscal, sin que en la disposición vigente se haga dicha salvedad.

Por lo tanto si aún con lo establecido en la disposición en vigor, la Autoridad elaborará acta final omitiendo señalar las consecuencias legales de los observado, pero contienen datos a partir de los que se puedan

determinar por los particulares, es decir, que se den -- las bases para la determinación, al no existir un recurso administrativo para impugnar dichas actas finales éstas adquieren el carácter de resoluciones definitivas conforme a los postulados legales ya transcritos y el particular no está obligado a esperar que dichas consecuencias o la determinación de diferencias en impuestos se hagan en documento por separado.

Es evidente que la disposición vigente debe de ser modificada para que se establezcan con más claridad la situación de los afectados, pues será fácil concluir que si cerrada una Acta de Auditoría en la que se circunstancien hechos u omisiones pero que se omitan determinar las consecuencias legales de tales hechos y omisiones y que a partir de que se entregue dicha acta a los particulares transcurran con exceso 45--cuarenta y cinco días que es el término para impugnar los actos que son impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación con facilidad podrá establecerse el consentimiento liso y llano de los particulares para el contenido de las actas finales o bien en la hipótesis de que se levante una acta final en la que se circunstancien los hechos y omisiones pero que no se determinen sus consecuencias legales y que llegado el momento la Autoridad emita un docu-

mento por separado a dichas actas donde establezca las -
consecuencias de tales hechos u omisiones es decir las -
consecuencias legales, no se establece en la Legislación
con claridad en contra de cual de dichos actos se inicia
en término legal para que el particular acuda ante la Au-
toridad competente, ha de manifestarse en contra de ac-
tos que deba tener la calidad de definitivo, si se esta-
blece cuál de dichos actos es el definitivo, aunque pu-
diera concluirse por una interpretación que diesen los -
Tribunales, de que el acto definitivo lo constituye -
aquél en que se determinen las consecuencias legales de
los hechos u omisiones circunstanciados en el acta final
no cabe deuda alguna de que el acta final constituye un
documento que da base para la liquidación de obligacio-
nes fiscales en cantidad líquida y de que en la Legisla-
ción vigente no existe Recurso Administrativo alguno ni
instancia administrativa, en contra del acta final, sin
que se pierda de vista que el particular tuvo oportuni-
dad de oponerse al resultado de la visita cuando se le -
dio a conocer la última parcial y por lo tanto al cerrar-
se la Auditoría con el acta final, tendrá que manifestar
la Autoridad si considera procedente o no las objeciones
del particular, pues deberá de estudiar su planteamiento
sin que esto pueda acontecer hasta que se emita un docu-
mento separado del acta final, es decir, la actuación --

del particular en contra del contenido de la última acta parcial, es un hecho que debe ser reseñado en el acta final; me manifiesto en el sentido de señalar la obscuridad del contenido del actual Artículo 46 que genera una gran cantidad de situaciones inciertas no previstas claramente por dicha disposición y me permito afirmar que ello constituye una alteración evidente del orden constitucional, ya que dicha incertidumbre genera inseguridad, es decir va en contra de la garantía constitucional de seguridad jurídica.

B. INCONFORMIDAD Y ELEMENTOS DE PRUEBA.

La Jurisprudencia número cinco del H. Tribunal Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"PRUEBAS OFRECIDAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD QUE PREVEE EL ARTICULO 84 - FRACCION VIII DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1977.- DEBEN DESAHOGARSE POR LAS AUTORIDADES QUE CONOCE EN ELLA, CONFORME EN LO DISPUESTO EN EL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.- De acuerdo a lo previsto en el Artículo 84 Fracción VIII del Código Fiscal de la Federación vigente -- hasta el 31 de Diciembre de 1977, debe considerarse que al no existir limitación alguna en dicho precepto para la admisión de las pruebas en la instancia de inconformidad, es improcedente que las Autoridades que conocen de ella se nieguen a admitir y proveer al desahogo de pruebas -

como la pericial y testimonial, pues no obstante que en tal numeral no se establece el procedimiento al que debe sujetarse la tramitación de ésta instancia y por ende el sistema a seguir para la recepción y desahogo de las pruebas ofrecidas, como la misma constituye un procedimiento administrativo tramitado por una Autoridad Federal debe estimarse supletoriamente aplicable el Código Federal de Procedimientos Civiles y en consecuencia, la recepción de las pruebas mencionadas debe sujetarse a lo establecido en éste cuerpo legal."

De acuerdo a dicho criterio con la redacción de la fracción VIII del Artículo 84 vigente a partir de 1978 la Autoridad no está obligada admitir las pruebas pericial y testimonial que los particulares ofrecen con los escritos de inconformidad en contra de las actas de Auditoría.

Al entrar en vigor en 1983 el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 54 se estableció un principio similar al de la fracción VIII del Artículo 84 vigente a partir de 1978 hasta diciembre de 1982.

Al entrar en vigor en 1983 el Primer Párrafo del Artículo 54 establecía lo siguiente:

"LOS CONTRIBUYENTES QUE NO ESTEN CONFORMES CON EL RESULTADO DE LAS VISITAS PODRAN INCONFORMARSE CON LOS HECHOS CONTENIDOS EN LAS ACTAS FINAL Y COMPLEMENTARIAS, MEDIAN

TE ESCRITO QUE DEBERAN PRESENTAR ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES DENTRO DE LOS CUARENTA Y CINCO DIAS SIGUIENTES AL CIERRE DEL ACTA FINAL; A DICHO ESCRITO ACOMPAÑARAN - LAS PRUEBAS DOCUMENTALES PERTINENTES Y VINCULADAS CON LOS HECHOS CON LOS QUE SE INCONFORMEN."

A partir del 10. de enero de 1990 fecha - en que se reforma de nuevo el Código Fiscal de la Federación el Artículo 54 deja de contener la posibilidad de - inconformarse en contra de las actas final o complementarias ya que es en el segundo párrafo de la fracción IV - del Artículo 46 donde sin utilizar el término inconformidad se establece la posibilidad de que los visitados se opongan o objeten los hechos o circunstanciaciones efectuados por los visitantes pero como modalidad se establece que dicha objeción es previa la levantamiento del acta final y que deberá efectuarse en contra de los hechos o circunstanciaciones que se establezcan en la última parcial así dicho segundo párrafo establece a la letra lo siguiente:

"CUANDO EN EL DESARROLLO DE UNA VISITA LAS AUTORIDADES FISCALES CONOZCAN HECHOS U - OMISIONES QUE PUEDAN ENTRAMAR INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES, LOS CONSIGNARAN EN FORMA CIRCUNSTANCIADA EN - ACTAS PARCIALES. TAMBIEN SE CONSIGNARAN EN DICHAS ACTAS LOS HECHOS U OMISIONES - QUE SE CONOZCAN DE TERCEROS. EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL QUE AL EFECTO SE LEVANTE SE HARA MENCION EXPRESA DE TAL CIRCUNSTANCIA

Y ENTRE Y ESTA Y EL ACTA FINAL, DEBERAN -
 TRANSCURRIR POR LO MENOS QUINCE DIAS, DU-
 RANTE LOS CUALES EL CONTRIBUYENTE PODRA -
 PRESENTAR LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGIS-
 TROS QUE DESVIRTUEN LOS HECHOS U OMISIO-
 NES."

En la práctica nos encontramos con un sis-
 tema en el cual las Autoridades pretenden interpretar en
 sentido limitativo la disposición que se refiere ya sea
 a la inconformidad término que se utilizó por la Legisla-
 ción hasta diciembre de 1989 o la objeción o desvirtua-
 ción a la que se refiere la Legislación a partir de ene-
 ro de 1990 y dicha limitante la pretende establecer en -
 el sentido de que los particulares en dicha instancia so-
 lamente pueden presentar documentales ahora libros o re-
 gistros sin embargo el precepto interpretado en di-
 cho sentido establecen solamente el rigor con el que se
 trata a los ciudadanos.

Evidentemente en un sentido estricto di-
 cho precepto no establece una limitante pues de ninguna
 forma la Ley puede establecer dicho sentido a cargo de -
 los particulares pues en ella no se incluye la palabra -
 "solo" es decir que el texto no establece que los parti-
 culares solo podrán presentar documentales por lo que --
 persiste el sentido que se sostiene por la Sala Superior
 del Tribunal Fiscal de la Federación a través de la Ju

jurisprudencia número cinco claro que dicha Jurisprudencia ya encaminada a limitar en los particulares en los casos de inconformidades que se interpongan o se hayan interpuesto con posterioridad a diciembre de 1977 puesto que si revisamos la Legislación actual como aquella vigente a partir del 1o. de enero de 1978 hasta el 31 de diciembre de 1982 y la vigente desde el 1o. de enero de 1983 hasta el 31 de diciembre de 1989 incluso la vigente a partir del 1o. de enero de 1990 encontraremos que no existen preceptos ni precepto alguno en los cuales o en el cual se regule o establezca el procedimiento al que debe sujetarse la tramitación de dicha instancia y debido a ello es evidente la supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles y en consecuencia la recepción de las pruebas debe sujetarse a lo establecido en dicho Código Federal de Procedimientos Civiles ya que éste es el sentido claro de la Jurisprudencia que dio el Tribunal Fiscal aún cuando su intención obviamente fue la de establecer una traba o limitación en perjuicio de los particulares en cuanto a las inconformidades o desvirtuaciones de hechos que pudieren hacerse valer con posterioridad al 31 de diciembre de 1977 puesto que analizando el contenido de la Jurisprudencia en mención el sentido claro es que prevalece a la fecha una instancia para objetar el contenido de las actas de auditoría que no se en-

cuenta o cuyo procedimiento no se encuentra regulado -- claramente en el Código Fiscal de la Federación y si en él o en el precepto que hable de las pruebas se señala -- que deberán acompañarse tales o cuales pruebas para obje-- tar el contenido de las actas dicho numeral indebidamen-- te se interpreta en forma limitativa pues como insisto -- en su redacción no se establece que solamente puedan ofrecerse dichas pruebas ni menos aún se establece que -- en él se señale que está prohibido exhibir pruebas diver-- sas a las documentales por lo tanto el criterio que se -- sigue por las Autoridades Administrativas como por el -- mismo Tribunal Fiscal para pretender que no son válidas las pruebas periciales o testimoniales en la instancia -- de inconformidad en contra de actas es un criterio equi-- voco pues no existe expresamente la prohibición de ofre-- cer dichos elementos probatorios y como insisto tampoco existe la regulación o como es la tramitación de la ins-- tancia de referencia por lo que es aplicable en forma su-- pletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles y -- en éste sentido las pruebas periciales y testimoniales -- válidamente pueden ofrecerse por los particulares y es incorrecto el criterio sostenido tanto por las Autorida-- des Administrativas como por el Tribunal Fiscal de la Fe-- deración en el sentido de que dichas pruebas no deban -- ofrecerse en la instancia de referencia máxime que dicho

precepto no es de aplicación estricta y para su interpretación puede servir cualquier medio legal y en éste caso la aplicación supletoria del Código Federal de Procedimientos Civiles pues existe además el principio general de derecho y aceptado en nuestro sistema que establece - que lo que no está expresamente prohibido a los particulares les es perfectamente permitido; sin embargo; la Autoridad como el Tribunal Fiscal pretende imponer en perjuicio de los particulares un principio también de derecho pero que evidentemente es un principio a cargo de las Autoridades pues a dichas autoridades lo que no les está expresamente permitido les está tajantemente prohibido sin embargo; éste principio en vez de aplicarse a las Autoridades se pretende aplicar en perjuicio de los particulares y esto en contra de todo sistema legal siendo equivocados los criterios adoptados por las Autoridades Administrativas al emitir las liquidaciones como el Tribunal Fiscal de la Federación que acepta el criterio adoptado por las Autoridades Administrativas como si fuera una verdad universal sin analizar correctamente nuestro sistema legal incluso nuestro sistema constitucional.

Por lo tanto es evidente que el criterio que se sostiene es simple y llanamente una traba en per-

juicio de los particulares quienes de no obtener un resultado favorable a su interés se verán obligados a acudir ante el Tribunal Fiscal o ante la misma Autoridad para que en el medio de defensa que elijan interponer insistir con el ofrecimiento de las pruebas pericial y testimonial por lo que sino les es dable ofrecer todo medio de pruebas que crean pertinente para demostrar sus objeciones el sistema actual que es evidentemente rígido legal convirtiéndose en una trampa procesal para en caso de que los particulares no se inconformen o aún inconformándose no ofrezcan prueba alguna puesto que de acuerdo a las disposiciones anteriores como vigentes en dichos casos se tendrán por ciertos los hechos circunstanciados por lo que si la intención de que exista una instancia en contra de las actas finales en el sistema anterior o de la última parcial en el sistema actual para que se revisen los actos de la Autoridad es decir para que se analicen los hechos u omisiones circunstanciados sin que se permita al particular ofrecer elementos técnicos en el caso de las periciales entonces se niega el sistema puesto que es obvio que los particulares no tienen a su alcance entonces elementos técnicos para demostrar sus afirmaciones ya que las documentales quedarán solo al arbitrio del estudio que de ellas haga la misma Autoridad emisora de los actos que precisamente se objetan.

Por lo anterior como insisto la legisla--
ción está encaminada a limitar las posibilidades de los
contribuyentes y el Legislador debería de hacer un estu--
dio más adecuado sobre todo de dicha instancia para ha--
cerla más operativa sin crear la desigualdad que se ge--
nera con su existencia.

En éste sentido puedo manifestar que si -
se genera una desigualdad evidente pues si el particular
no se inconforma o inconformándose no ofrece pruebas en
su perjuicio se crea una carga procesal que da cabida
a la existencia de una presunción legal en su perjuicio
de que los hechos circunstanciados se tienen como ciegr--
tos en la forma que se contienen en las actas de auditg--
ría es decir se genera una presunción sin embargo el par--
ticular no puede tampoco ofrecer entre las pruebas que -
señale en su instancia en contra de las actas de auditg--
ría las pruebas llamadas presunciones legales y humanas
pues el criterio rigorista y limitativo se sigue en el -
sentido de que solamente puede ofrecer pruebas documenta--
les de ahí que es claro que la regulación o la nula regu--
lación de dicha instancia en contra de las actas de audi--
toria genera obscuridades con las cuales solo se ha veni--
do perjudicando a los contribuyentes.

C.- RECURSO ADMINISTRATIVO.

En el Artículo 116 vigente a partir del primero de enero de 1983 se establecían los siguientes recursos; el de revocación que procedía contra resoluciones definitivas que determinaban contribuciones y accesos, las dictadas por las Autoridades Aduaneras de las que se negaban la devolución de cantidades que procedían conforme a la Ley.

También existía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución como el de nulidad de notificaciones y éste último precedía contra todo tipo de notificaciones que existieran en contravención de las disposiciones legales es decir que cualquier oficio que emitiera la Autoridad que fuese notificado en contravención a las disposiciones legales dicha notificación podría impugnarse mediante el recurso de nulidad de notificaciones no solo eran impugnables en nulidad de notificaciones las que se referían a la notificación de resoluciones definitivas podrían impugnarse a través de dicho recurso todas las notificaciones llevadas a cabo en cualquier procedimiento.

El recurso de nulidad de notificaciones -

fue eliminado del Código Fiscal de la Federación a partir de la Legislación que entró en vigor en 1988, ya que partir de enero de 1988 la única o las únicas notificaciones lo serían la ilegal notificación de un acto administrativo impugnado en ampliación de Recurso Administrativo o de Demanda Contencioso Administrativo o en la forma y términos establecidos en los Artículos 129 vía recursos o 209 bis y 210 vía Juicio de Nulidad lo que establece una falla de la Ley en el caso de haberse seguido un procedimiento de revisión de obligaciones de los llamados técnicamente de escritorio en el que hubiere mediado solamente requerimientos de la Autoridad para obtener información y que el particular hubiese desconocido cualquier oficio cuya consecuencia fuese determinante para que en perjuicio del particular se pudieran imputar diferencias en contribuciones y que dicho actor señalará que le son desconocidos los antecedentes de la resolución impugnada y luego la Autoridad pretendiese que ciertos actos fueron notificados, entonces el particular en el sistema actual no tiene acceso a la ampliación del Recurso o la Demanda por la ilegal notificación de un acto que formó parte del procedimiento de investigación antecedente de aquél impugnado y ello consconstituye una falla puesto que en forma evidente no existe el respeto por la Autoridad al de

bido procedimiento y el acceso del particular la impugnación para demostrar la ilegalidad de dicha notificación puesto que su ampliación en dicho sentido será improcedente quedando solo a la prudente apreciación del resolutor la interpretación de la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos ya que la única ampliación para expresar o señalar la ilegalidad de una notificación lo sería si se tratara de la notificación del acto principal impugnado en recurso administrativo o en juicio contencioso administrativo.

En el sistema actual las notificaciones impugnables via recurso administrativo solamente son aquellas notificaciones de los actos recurribles de -- acuerdo al Artículo 117 y 118 es decir que si un particular acude a impugnar mediante recurso de revocación de terminada resolución impugnable a través de dicho medio administrativo de defensa la única notificación cuya validez se podrá discutir lo sería la del acto impugnado mediante dicho recurso lo mismo acontecia respecto a los actos recurribles en la oposición al procedimiento administrativo de ejecución por lo que cualquier notificación antecedente a dichos aspectos principales que servía al procedimiento que se tomará en cuenta por la Autoridad para la determinación de cantidades líquidas y su

exhibibilidad no es impugnabile via ampliación como no lo es en la actualidad mediante recurso alguno todo esto en -- contraversión al principio de audiencia y del debido procedimiento establecido en el Artículo 14 Constitucional. Lo que un particular conoce después de impugnar el acto principal y que considera no se le notificó debidamente no tiene vía para impugnarse ya que la Ley no señala recurso en dichos casos, de ahí el notorio estado de indefensión generado por el contenido mismo del Código Fiscal en vigor.

Por otro lado, el mismo Tribunal Fiscal -- de la Federación ha manifestado a través de diversas Tesis que cuando una Autoridad resuelve un Recurso Administrativo lo hace sólo en calidad de Revisora por lo tanto no debe mejorar los fundamentos de derecho de la motivación de los actos que ante dicha Autoridad se impugnaron, pues esto los confundiría con trampas procesales contrarios a los principios que sostienen para la creación de los Recursos Administrativos. Sin embargo en contra de dichos principios el Artículo 133 del Código Fiscal vigente a partir del 1o. de Enero de 1983 derogó la Fracción V que se contenía en la redacción que debió de haber entrado en vigor a partir del 1o. de octubre de 1982 que señalaba como posibilidad de las resoluciones -- que ponían fin a un recurso la de modificar el acto im

pugnado o dictar uno nuevo que lo sustituyera ya que a partir del 1o. de enero de 1983 las resoluciones que pusieran fin a un recurso podían, desecharlo por improcedente, confirmar el acto impugnado, mandar responder el procedimiento administrativo y dejar sin efecto el acto impugnado, y como señaló, no contenía la posibilidad de modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituyera, todo ello en paralelo a los principios sostenidos por el Tribunal Fiscal de la Federación ya que evidentemente los Recursos Administrativos se crearon para que la Autoridad los resolviera en calidad de revisora y no en la misma calidad de emisora del acto impugnado, de ahí que tendrían que emitirse las resoluciones sin mejorar los fundamentos de los actos impugnados, por que ello constituía una trampa en perjuicio de los particulares y contraria a la naturaleza de los recursos administrativos.

En enero de 1984, se incluye la fracción la fracción V en la forma que fue propuesta para octubre de 1982, señalándose en dicha fracción V que las resoluciones que pusieron fin a los recursos podrían modificar el acto impugnado, es decir la Autoridad tenía la posibilidad de mejorar su fundamentación y motivación, así mismo la resolución que ponía fin el recurso podría jugar -

el papel de liquidación, pues al concluir constituía el dictado de un nuevo acto que sustituía al impugnado mediante el recurso sea cuando éste fuera total o parcialmente resuelto en favor del recurrente.

Es evidente que dicha disposición con su modificación y contenido que continúa vigente a la actualidad, es contrario a la naturaleza mismo de los recursos administrativos y genera perjuicios a los particulares que acuden a oponerse a las resoluciones administrativas mediante recursos administrativos.

En el caso de que la Autoridad haya ejercido las facultades de liquidadora en forma defectuosa - cerca del término límite para generarse la caducidad de sus facultades y dicho particular acudiera en recurso administrativo a impugnar dicho acto, la autoridad con facilidad al conocer sobre la ilegalidad parcial de dicho acto tendría oportunidad de emitir la resolución que pone fin a dicho recurso, modificando el acto originalmente impugnado y tendría oportunidad además de mejorar sus actos que se demostraron son ilegales de notificar dicha resolución sin que se hubiese generado la caducidad lo que es evidentemente contrario a la técnica jurídica. La Autoridad que conoce de un recurso administrativo lo ha-

ce en calidad de revisor, evidentemente el Legislador reconoce que no existe tal calidad, puesto que la Autoridad que resuelve en dicho caso actúa sin discusión alguna, no como revisor, sino como el propio liquidador, es decir que la ficción creada por el derecho para diferenciar a las autoridades administrativas en calidad de liquidador y revisor serán la misma Autoridad, como son para los efectos de la legislación que se comenta y éstas situaciones constituyen inconvenientes evidentes de la existencia de los recursos administrativos, ya que los actos de una autoridad sólo pueden ser calificados imparcialmente por un Organo Jurisdiccional, que no dependa de las autoridades administrativas, incluso el hecho de que el particular acuda a un recurso administrativo representa un perjuicio para dicho particular si la resolución que pone fin a dicho recurso no es favorable ya que los recargos siguen generando y si insiste en tener razón, podrá seguir valiéndose de los medios de defensa -- convenientes como el Juicio de Nulidad hasta llegar al Juicio de Garantías, por lo que es evidente que es inconveniente el recurrir los actos o resoluciones de las autoridades, mediante recurso administrativo, los cuales deberían desaparecer de la legislación, ya que como insisto, los actos de una autoridad solamente pueden ser calificados imparcialmente en su ilegalidad o legalidad

por un Organó diferente e independiente al emisor de dichos actos.

En el Código de 1983 se establece en su Artículo 115, los recursos administrativos en Materia Fiscal Federal procedentes contra actos administrativos.

Se encuentran entre dichos recursos el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo y el de nulidad de notificaciones que ya hemos tratado en puntos anteriores.

Al entrar en vigor el Código de 1983, estableció que el Recurso de Revocación procedía contra resoluciones definitivas que: Determinen contribuciones y accesorios; dicten las Autoridades Aduaneras; y nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

A partir de enero de 1984 es modificada la redacción de dicho precepto señalándose que dicho recurso procede contra resoluciones definitivas que: Determinen contribuciones o accesorios; nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la Ley; y siendo diversas de las anteriores dicten las Autoridades Aduaneras.

A partir del 10 de enero de 1988, el Artículo 117 es adicionado con un párrafo final y señalándose en él que no procedería el recurso de revocación contra las resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

Respecto al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, al entrar en vigor la redacción contenida en 1973 establecía tres causales para la procedencia de dicho recurso, señalándose en dicho precepto a la letra, lo siguiente:

"ARTICULO 118.- El Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que:

- I.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la Oficina ejecutora o se refiera a recargos y gastos de ejecución.
- II.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- III.- Afecten el interés jurídico del tercero, en los casos a que se refiere el Artículo 128 de éste Código."

En enero de 1987, entra en vigor una adición de otra fracción al Artículo 118, siendo la Frac

ción IV, estableciéndose de la siguiente forma:

"IV.- Determinen el valor de los bienes em
bargados a que se refiere el Artículo 175
de éste Código."

También la fracción I del Artículo 118 su
frió una modificación vigente a partir del 1o. de enero
de 1984, en la que además de los supuestos de su texto -
original, se establecía la procedencia del recurso de --
oposición contra la exigencia del pago de la indemniza
ción a que se refiere el Artículo 21 de dicho Código.

Desde la entrada en vigor del Código de -
1983, se señala en su Artículo 120 que la interposición
del recurso de revocación, será optativa para el intere-
sado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación
y que en los demás recursos administrativos deberán agor-
tarse previamente a la promoción del juicio ante dicho -
Tribunal, así mismo se establece que cuando un recurso -
se interponga ante Autoridad Fiscal incompetente ésta lo
turnará a la que sea competente.

A partir de enero de 1988 y habiéndose re
estructurado los motivos o las causales de procedencia -
para el recurso de nulidad de notificaciones ya que ésta

también podría alegarse vía ampliación de recurso administrativo de revocación o ampliación de demanda de nulidad, se efectúa una modificación a la segunda parte del primer párrafo del Artículo 120 señalándose en su primera parte al igual que en la redacción vigente a partir - de enero de 1983, la optativa de interponer el Recurso de Revocación o acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra los actos en los que procede dicho Recurso Administrativo, pero la segunda parte señaló que el - Recurso de oposición al procedimiento de ejecución debería agotarse previamente a la promoción del Juicio ante dicho Tribunal, considero interesante resaltar el contenido del Artículo 123 del Código Fiscal de la Federación ya que dicho precepto al entrar en vigor estableció los requisitos o documentos que el promovente debería acompañar al escrito de interposición del recurso de revocación o cualquier recurso administrativo.

Es claro que ante las Autoridades Administrativas no se admite la gestión de negocios, dicha exigencia también prevalece para las actuaciones que se efectúan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que la representación de las personas físicas o morales debe hacerse mediante escritura pública en carta poder - firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del -

otorgante y testigos ante las Autoridades Fiscales o Notario en el caso de actuaciones ante las Autoridades Administrativas y que conforme al Artículo 200 del Código Fiscal de la Federación también es válido que las firmas de los representantes puedan ser ratificadas ante los Secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación. Por lo que es válido que en el Artículo 123 se establezca en su Fracción I que los promoventes deberán de acompañar los documentos que acrediten su personalidad cuando actúen - en nombre de otro o de personas morales.

Sin embargo, los recursos administrativos están diseñados para que en teoría una Autoridad Administrativa superior o diferente a aquélla que emitió el acto que se impugna vía recurso, lo revise y establezca si se encuentra apegado o no al procedimiento o a las normas de derecho en que pretende apoyarse por lo que las exigencias que se establecen en las fracciones II y III, resultan algo cuestionable, pues en ellas se establece - que el promovente deberá acompañar el documento en el -- que conste el acto impugnado, sin embargo el recurso en su generalidad se intenta ante las mismas Autoridades - que emitieron dicho acto impugnado, por lo que es exorbitante que se pretenda que deba exhibirse dicho documento, salvo los casos en los que el particular pudiese alg

gar su oposición o su agravio en relación a la carencia de firma del documento que le fue notificado o una firma del documento que le fue notificado o una firma facsimilar o que no provenga del titular con competencia y facultades para emitir los actos administrativos, es decir los actos o resoluciones, tomándose en cuenta que en éstos casos, le tocará la carga de la prueba a dicho promovente y que por ello entonces sí sería adecuado que en dichos casos tuviese que acompañar dicho documento.

Así mismo, en la Fracción III del Artículo 123 establece que se debe acompañar constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando se declare bajo protesta de decir verdad que no recibió dicha constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de negativa ficta, o si en el caso de que la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo, en el contenido original del Artículo 123 se establecía:

"En caso de que no se acompañaran los documentos a que se refieren las Fracciones I II y III se requeriría a los promoventes para que en un plazo de cinco días las presentaran y que solo al no cumplirse con dicho requerimiento, se tendría por no interpuesto dicho recurso."

Como insisto el acto impugnado y la constancia de notificación se conserva en documento original por la Autoridad emisora de la resolución impugnada como por la respectiva notificadora, por lo tanto ha sido ex-cesiva la pretensión de que al interponerse el recurso - tenga que acreditarse el acto impugnado y su notificación de tal forma que la duda de su existencia o de la - notificación efectuada, establece a cargo de quienes re-ciben la notificación y por ende la liquidación o resolución respectiva y no a cargo de quien le consta haberla emitido y así mismo haberla notificado, por lo que considero excesiva dicha pretensión incluso del requerimiento de cinco días contenidos en la Legislación hasta diciembre de 1988, puesto que a partir del 1o. de enero de 1990, se señala en su último párrafo del Artículo 123, - que cuando no se acompañan alguno de los documentos a -- que se refieren las Fracciones I a III de dicho precepto, la Autoridad Fiscal tendrá por no interpuesto el Re-curso. Por lo tanto es evidente que además de los inconvenientes que me he permitido señalar y a través de los cuales afirmo que los particulares no encuentran ninguna ventaja al interponer un recurso administrativo, la severidad con la que el Legislador pretende sancionar una omisión formal en la interposición de un recurso establece con mayor razón que la existencia de los recursos ad-

administrativos no ofrece al particular el beneficio que se pretende con la existencia de ellos en la Legislación sin que se pierda de vista que precisamente al crearse el Tribunal Fiscal de la Federación con la Ley de Justicia Fiscal, dicho Tribunal Fiscal de la Federación suplió a Autoridades que en el campo Administrativo y dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revisaban sus actos o resoluciones, ya que en el Artículo 3o. Transitorio de la Ley de Justicia Fiscal que entró en vigor el día 1o. de enero de 1937, se señaló que se suprimía el Jurado de infracciones fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la renta habiéndose derogado los preceptos legales que les atribuían competencia a dichos cuerpos, así mismo se establece que las resoluciones de las Juntas calificadoras a partir de la derogación de los preceptos legales a que se refiere el Artículo 3o. Transitorio de la Ley de Justicia Fiscal, tendrían el carácter de resoluciones definitivas impugnables directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir que los creadores de la Ley de Justicia Fiscal y la aceptación que de dicha Ley se hizo por los Legisladores de ese tiempo no hacen más que afirmar lo que el suscrito señala en el sentido de que es indudable que no existe imparcialidad alguna que puede ejercer la misma Autoridad Administrativa para calificar los actos que ella

ha emitido, pues incluso el recurso de oposición al procedimiento de ejecución es innecesario, ya que a través de la Ley de Justicia Fiscal se permitía que los particulares para oponerse a la ejecución pudiesen acudir inmediatamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de ahí mis manifestaciones y fundamentos para apoyarlas.