

63
Zij



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"**

ANALISIS JURIDICO DE LAS REFORMAS, ADICIONES
Y DEROGACIONES MAS SOBRESALIENTES EN 1986,
AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

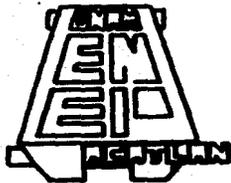
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARIA ISABEL GARCIA CORDERO



ACATLAN, EDO. DE MEX.



1987.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	PAGS.
INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO.	
LA CONTRIBUCION DE MEJORAS POR OBRAS DE <u>IN</u> FRAESTRUCTURA HIDRAULICA.	
1. INTRODUCCION A ESTA NUEVA LEY IMPOSITIVA.	8
2. GENERALIDADES DE LA LEY DE CONTRIBUCION- DE MEJORAS POR OBRAS PUBLICAS DE INFRA-- ESTRUCTURA HIDRAULICA	13
3. SUJETO PASIVO	14
4. SUJETO ACTIVO	17
5. SUJETO DE LA CONTRIBUCION DE MEJORAS POR OBRAS DE INFRAESTRUCTURA HIDRAULICA	17
6. OBJETO DE LA OBLIGACION REGULADA EN ESTA LEY IMPOSITIVA	18
7. LA CONTRIBUCION DE MEJORAS DESTINADA A - UN GASTO ESPECIFICO	20
8. DETERMINACION Y CALCULO DE LA CONTRIBU- CION DE MEJORAS A RECUPERAR	21
8.1 EL VALOR RECUPERABLE DE LA OBRA O -- MONTA DE LA CONTRIBUCION A RECUPERAR	22
8.2 LA DETERMINACION Y CALCULO TRATANDO- SE DE ACUEDUCTOS O SISTEMAS DE ABAS- TECIMIENTO DE AGUA EN BLOQUE.....	23
3.3 LA DETERMINACION Y CALCULO TRATANDO- SE DE OBRAS DE RIEGO.....	24
9. EL APROVECHAMIENTO.....	25
CAPITULO SEGUNDO.	
REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODI- GO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.---- "DISPOSICIONES GENERALES".- CAPITULO UNICO. Y A SU TITULO SEGUNDO.- "DE LOS DERECHOS Y- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.	28

PRIMERA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.----
"DISPOSICIONES GENERALES".-CAPITULO UNICO.-
(Artículos del 1o. al 17).

1. INTRODUCCION	28
2. LA CONTRIBUCION DE MEJORAS COMO UNA NUEVA CONTRIBUCION.....	31
3. PLAZO PARA ENTERO DE CONTRIBUCIONES.....	33
4. DOMICILIO FISCAL Y PRACTICA DE DILIGENCIAS.....	43
5. INGRESOS EN BIENES O SERVICIOS.....	49

CAPITULO SEGUNDO.

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.----
"DISPOSICIONES GENERALES".- CAPITULO UNICO.
Y A SU TITULO SEGUNDO.- "DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES".

SEGUNDA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO SEGUNDO.-"DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

1. EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS	52
2. EL CALCULO DE RECARGOS	63
3. LA DEVOLUCION	69
4. LA COMPENSACION	72
5. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	76
6. LA CONTABILIDAD	79
7. LAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS Y SU PRESENTACION EN CASO DE CONSENTIMIENTO PARCIAL	84

CAPITULO TERCERO.

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE, EN SU TITULO TERCERO.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.-CAPITULO UNICO.

PAGS.

1. LA OMISION DE PAGOS PROVISIONALES Y LA CUANTIFICACION DE LA LIQUIDACION PROVISIONAL.....	87
2. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN MATERIA DE CONTROL DE CAMBIOS	89
3. LA VISITA DOMICILIARIA EN CASO DE CITATORIO Y CAMBIO DE DOMICILIO	90
4. LA OBLIGACION DEL VISITADO DE PRESENTAR EL EQUIPO DE COMPUTO Y SUS OPERADORES ..	96
5. LOS PLAZOS PARA PROPORCIONAR INFORMES ..	98
6. EL PLAZO PARA PRESENTAR ESCRITO DE INCONFORMIDAD EN CONTRA DE LOS HECHOS ASENTADOS EN LAS ACTAS DE VISITA	101
7. LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA OMITIDO	115
8. NUEVA PRESUNCION PARA COMPROBAR INGRESOS BRUTOS O EL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES	119
9. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES OMITIDAS ANTE DECLARACIONES PERIODICAS	120

CAPITULO CUARTO.

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE, EN SU TITULO IV, "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES".

1. INTRODUCCION A LA INFRACCION O ILICITO TRIBUTARIO	125
--	-----

	PAGS.
2. REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL TITULO IV.- "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS".- CAPITULO I.- DE LAS INFRACCIONES	
2.1 INTRODUCCION A LA INFRACCION FISCAL	130
2.2 EL INCREMENTO Y AJUSTE DE LAS MULTAS	130
2.3 LA CUANTIFICACION DE LA MULTA EN CASO DE PERDIDA FISCAL DISMINUIDA O INEXISTENTE	136
2.4 MULTA POR OMISIONES DE CONTRIBUCIONES POR ERROR ARITMETICO	138
2.5 MULTAS RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACIONES	145
3. REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL TITULO IV.- DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS.- CAPITULO II.- DE LOS DELITOS FISCALES	
3.1 INTRODUCCION	146
3.2 ELEMENTOS DE LOS DELITOS	146
3.3 EL DELITO FISCAL	147
3.4 REQUISITOS PARA LA PERSECUSION E INICIACION DEL PROCESO POR DELITOS FISCALES	155
3.4.1 LA DENUNCIA COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD	158
3.4.2 LA QUERELLA COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD EN MATERIA FISCAL PARA LA PERSECUSION DE LOS DELITOS	159
3.4.3 LA DECLARATORIA DE QUE EL FISCO HA SUFRIDO O PUDO SUFRIR PERJUICIO COMO REQUISITO PREJUDICIAL	160
3.4.4 LA DECLARATORIA CORRESPONDIENTE COMO REQUISITO PREJUDICIAL	163
3.5 DELITOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.	165
	168

CAPITULO QUINTO.

PAGS.

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN SU TITULO -- QUINTO.- "DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS", Y EN SU TITULO SEXTO.- "DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"..... 170

PRIMERA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO QUINTO: "DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS".- SECCION QUINTA: "DEL TRAMITE Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS".- CAPITULO II: "DE LA NOTIFICACION Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL".- SECCION SEGUNDA: "DEL EMBARGO". Y SECCION CUARTA: "DEL REMATE"..... 170

1. LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL Y SU DISPENSA 170
2. DEL EMBARGO Y EL REMATE..... 177

SEGUNDA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, A SU TITULO SEXTO.- "DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"..... 183

1. INTRODUCCION 183
2. NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE REGULA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 185

3. PRINCIPALES REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES A DIVERSOS PRECEPTOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 188
- 3.1 CASOS DE IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD 189
- 3.2 EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO PUEDE SER TOTAL O PARCIAL 189

	PAGS.
3.3. REQUISITOS DE LA DEMANDA Y DE LA CONTESTACION EN CASO DE OFRECI-- MIENTO DE LAS PRUEBAS PERICIAL Y TESTIMONIAL.	191
CONCLUSIONES.	195
BIBLIOGRAFIA	206
LEGISLACION CONSULTADA	213

INTRODUCCION

COMENTARIOS SOBRE LAS REFORMAS AL- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y A OTRAS LEYES TRIBUTARIAS. (1986).

Para el ejercicio fiscal de 1986, se publicaron en el Diario Oficial para su conocimiento y observancia, dos Decretos del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, con el nombre de "Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales". El primero fue el 31 de Diciembre de 1985 y el segundo, el 30 de abril de 1986.

Del análisis a esta Ley, se puede aseverar que las Reformas Fiscales para el ejercicio de 1986, son reducidas, si se toman como referencia las reformas fiscales para ejercicios fiscales anteriores; sin embargo, se estima que son significativas, ya que a través de éstas, el Gobierno Federal busca una recaudación mayor e inmediata, y además, que una parte del gasto público se liquide por sí mismo.

Desde luego, que estas reformas van a tener íntima vinculación con la función jurisdiccional, ya que esta última tiene la misión fundamental de que se observen invariablemente uno de los principios Constitucionales más importantes, que es el de la Seguridad Jurídica, la cual tiene como margen una de las garantías individuales, que es fundamental dentro de nuestro sistema jurídico, como lo es la Legalidad.

Efectivamente, el Principio de Legalidad es uno de los fundamentos esenciales del Estado de Derecho, y por ello en el ámbito fiscal forma parte del control jurisdiccional, a fin de garantizar la integridad del orden jurídico y por ende el respeto de los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes.

Por ello, al encargarse los tribunales competentes en materia fiscal, como órganos colegiados de ese control jurisdiccional y concretamente cuando versa en relación a los actos generados por cualquier dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, imparte la justicia administrativa a través de sus sentencias, las cuales aunque en los casos en que emanen del Tribunal Fiscal de la Federación, son de mera anulación, generalmente son acatadas con todo respeto por dicha Dependencia, con lo cual es evidente que vivimos en un Estado de Derecho.

Las sentencias más trascendentes, influyen en los criterios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proponer las reformas fiscales, a fin de perfeccionar todas aquellas normas que han sido cuestionadas en los juicios de nulidad o de garantías que se ventilen ante esos órganos colegiados; es por esto, que los criterios más sobresalientes que actualmente sostienen al impartir su justicia administrativa, generalmente coinciden con los de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando a ésta le atañen, los cuales son más notorios en las resoluciones que emiten cuando ella misma ejerce control sobre sus propios actos.

Desde luego, que el ideal jurídico pregonaría que los criterios de estas Dependencias-

plenamente coincidieran, pero la autonomía de los órganos colegiados queda plasmada totalmente en ca da una de las sentencias que emiten y por otra par te la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al sostener algún criterio diferente, pretende evitar la elusión y la evasión fiscal, que tanto daño ha cen a las finanzas del Estado, ahora tan importan tes por la crisis económica por la que atraviesa - nuestro país.

Además, es incuestionable que como- todo ordenamiento, la ley fiscal admite cualquiera de las interpretaciones que contempla la doctrina, pero desde luego, la más recomendable, ya que así- lo señala la Ley, es la estricta en donde difícil- mente se puede distinguir una interpretación pro - fiscum o versus fiscum.

Así las cosas, el texto de la norma tributaria es fundamental, no solo para evitar y - en su caso dilucidar fácilmente las controversias, sino también, para fijar la política fiscal del Es tado.

La actual política fiscal plasmada- en las reformas a las leyes fiscales, consiste en- lograr una recaudación adecuada para un financia- miento sano del gasto público; en simplificar y -- ajustar las disposiciones tributarias, para hacer- más efectiva la lucha contra la evasión y la elu- sión; en allegar al erario recursos adicionales pa- ra los trabajos de la reconstrucción; al propiciar en el ámbito de su acción un cambio estructural de nuestra economía cuya crisis se tiene que solucio- nar internamente con un aumento de los ingresos del Estado, vía una mejor administración de las contri- buciones, al ser cada día más difícil la obtención de - créditos internacionales por el endeudamiento que-

que parece impagable cuando menos a corto o mediano plazo, y del crédito interno por la dificultad en el ahorro y en la inversión.

Es por esto, que la política fiscal también persigue estimular la inversión y el ahorro, con lo cual seguramente se lograría reducir progresivamente el desempleo, pero no se debe desconocer que las empresas privadas en México, son débiles o han tenido poco empuje, razón por la cual existen sectores de escasa o nula capacidad tributaria, como es la agricultura, al ser gran parte de ella de baja productividad, lo que provoca además que en los centros urbanos exista excedentes de mano de obra no calificada, los cuales cuando forman parte de las empresas privadas tampoco contribuyen al gasto público.

Por otro lado, la difícil situación económica por la que atraviesa nuestro país, ha provocado que el Estado difícilmente invierta en obras de infraestructuras; pero como ésta es fuente de empleo, el gobierno federal solamente efectuará en 1986, las infraestructuras más importantes, entre las cuales seguramente se consideran las obras públicas de infraestructura hidráulica.

Por ello, a partir de 1986, se contempla una nueva contribución que tiene como objeto proveer al Estado Mexicano de medios para lograr esa inversión en obras hidráulicas que además puedan ser productivas. Para lograrla, se requiere la participación fundamental de los beneficiarios, los que sumados a los ingresos de la tributación tradicional y de los propios organismos públicos que la realizan, harán posible la recaudación necesaria para el logro de las mismas.

Lo aseverado tiene como apoyo, no -- solo el análisis a las modificaciones a las leyes -- fiscales federales para el ejercicio fiscal de 1986, sino también a la Resolución que Establece Reglas -- Generales y Otras Disposiciones de Carácter Gene-- ral, publicada en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1986. En estas modificaciones se plasma como objetivos centrales los siguientes:

- Una recaudación inmediata para el financiamiento del gasto público.
- Que parte de los gastos públicos -- se liquiden por sí mismos.
- Se pretende evitar la evasión y la elusión.
- La regulación de cargas impositi-- vas adicionales para la reconstruc-- ción de las zonas afectadas por el terremoto del 19 de septiembre de 1985, las cuales parece ser que -- son temporales.

En efecto, en la Ley de Ingresos de la Federación, se regula una nueva contribución, -- que es la contribución de mejoras por obras públi-- cas por infraestructura hidráulica, a través de la cual hace 90% liquidable los desembolsos públicos -- por ese concepto, con cargo a los beneficiarios de una manera directa; además la recaudación de este -- gravamen "se destinará a la construcción, repara-- ción o ampliación de las obras públicas de infraes--

estructura hidráulica" (1), con lo cual seguramente, estas inversiones aumentarán la potencia económica futura del país, dando en el presente, trabajo a la población activa y por el sueldo erogado posibilidades adquisitivas.

Es importante señalar, que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se efectuaron reformas con el objeto de aumentar y de hacer inmediata su recaudación, pretendiendo sin embargo, que se conserven sus características de equidad y eficiencia, al establecerse que los pagos provisionales se efectuaran mensualmente.

Dentro de este ordenamiento, existen determinados contribuyentes, que por sus características peculiares muy particulares, en años anteriores se les otorgó tratamientos fiscales especiales; sin embargo, al evadir o eludir estos sujetos el cumplimiento de sus obligaciones se modificó este ordenamiento para evitar que se acojan a estos esquemas contribuyentes que ya no reúnen los requisitos necesarios legales para ello, como acontecía fundamentalmente en contribuyentes menores y con los enajenantes de nixtamal o tortillas, chatarra, productos artesanales y desperdicios industriales.

Más aún, en lo relativo a contribuyentes menores y con el objeto primordial de distinguir entre las personas físicas que necesitan estar en estos grupos beneficiados y los que tienen capacidad contributiva normal, y que no deben contri---

(1) SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- "REFORMA FISCAL 1986".- IMPRESO EN TALLERES GRAFICOS DE LA NACION.- MEXICO 1986.- PAG. 31.

buir como contribuyentes menores, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece que las personas físicas que realicen actividades empresariales como -- contribuyentes menores no deben expedir comprobantes con determinados requisitos fiscales a favor de sus clientes, con lo cual se evita la deducibilidad de esos gastos para quienes los cubran a --- contribuyentes menores; además si estos contribuyentes expiden documentación que sí reúnan requisitos fiscales, por este solo hecho, se convertirá automáticamente en contribuyentes no menores.

Con todo esto, se debe reconocer -- que el análisis que se hace en esta tesis a las re formas fiscales efectuadas al Código Fiscal de la Federación, implica seguramente un criterio divergente con los especialistas en la materia fiscal, quienes inclusive válidamente pudieran afirmar que existen múltiples errores; sin embargo, la sustentante en este aspecto, no tiene más ambiciones que conocer esta materia, la cual se inicia con la elaboración de este trabajo, que además de ser un requisito fundamental para obtener el título de Licenciado en Derecho, resume la investigación que con entusiasmo realizo de este ordenamiento tributario reformado para el ejercicio de 1986.

C A P I T U L O P R I M E R O

LA CONTRIBUCION DE MEJORAS POR- OBRAS PUBLICAS DE INFRAESTRUCTURA HIDRAULICA.

1. INTRODUCCION A ESTA NUEVA LEY - IMPOSITIVA.

La construcción de obras públicas, - históricamente constituyen una actividad casi fundamental de cada sexenio en México, por ello se han construido escuelas, autopistas, carreteras, presas, edificios públicos, vías de ferrocarril, puentes, - las cuales por su publicidad no dejan de ser importantes, aunque no siempre acertadas.

Seguramente, que al iniciar 1986 y - como consecuencia de la crisis económica por la que atraviesa el país, el Gobierno de la República tiene la idea que debe efectuar erogaciones en el presente ejercicio, pero solo en aquellos gastos indispensables para aliviar el paro forzoso de nuestra economía; pero no se debe olvidar que el Estado --- siempre ha realizado obras públicas, cuando toda la población construye, es decir, cuando hay optimismo y prosperidad.

Por ello, el Gobierno Federal, al tomar esta determinación, debió haber considerado que

las obras de infraestructura hidráulica se deben -- de cubrir por sí mismas y aumente por consiguiente -- la producción alimenticia, que seguramente es lo -- que aconsejan los tratadistas en estas circunstan-- cias, y siempre y cuando "la imposición de cargas -- directas a los beneficiarios fuesen suficientes al -- cabo de años para recuperar lo gastado". (2).

De acuerdo con lo anterior, en el -- Artículo Vigésimo de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, -- "establece una contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica y un aprovechamiento por dicho concepto..." (3), a través de la Ley de Con-- tribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infra-- estructura Hidráulica.

Como resultado del análisis a este -- ordenamiento, se desprende que se trata de una con-- tribución por mejoras que tiene igual nombre de las que puede establecer el Poder Legislativo, sobre -- las materias que en forma exclusiva se ha reservado la Federación, por lo que es necesario su distin-- ción, dándosele una denominación a la contribución -- por mejoras.

Esta contribución de mejoras por -- obras públicas de infraestructura hidráulica, es -- uno de los tipos de contribuciones de mejoras que -- tiene como origen "los altos costos de la infraes--

- (2) GROVES, HAROLD M .- "FINANZAS PUBLICAS".- 5ta. REIMPRESION.- EDITORIAL TRILLAS.- MEXICO 1980. PAG. 667.
- (3) PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE 31 DE DICIEM BRE DE 1985.

estructura necesaria para suministrarlo (el recurso - hidráulico) del mantenimiento de las plantas, así - como el valor del líquido en sí mismo, se propone - establecer una contribución por mejoras..." (4), -- por lo que en los ejercicios fiscales futuros se -- pueden incrementar.

Pero la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica es una retribución que obligatoriamente tiene que pagar el contribuyente, ya sea persona física o moral al fisco federal, con motivo de la obra pública construida por la Administración Pública Federal, al -- proporcionar beneficios especiales a esos contribuyentes como propietarios o poseedores de los predios que se pueden beneficiar con esa obra pública de infraestructura hidráulica, por el hecho de ser "asignatario o concesionario" o "usuario", ya que por esto pueden usar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, recibiendo un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes inmuebles, por lo que obtienen una ventaja que el resto de la población no alcanza constituyendo por ello una contribución especial.

Con la creación de esta contribución especial, se puede aseverar que el Gobierno Federal reconoce que ya no puede construir esas obras por lo que el contribuyente debe pagarla, y por ende que las actuales obras de infraestructura hidráulica -- son insuficientes, por lo que es necesario una mayor captación de recursos económicos vía esta contribución, para realizar una mayor inversión a través de la cual logre una expansión en el abastecimiento de aguas nacionales o del subsuelo para los

- (4) EXPOSICION DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS DE -- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION Y DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, CORRESPONDIENTES -- AL EJERCICIO DE 1986.-MEXICO 1985.- PAG. XI.

más importantes núcleos de población.

Pero también se puede opinar, que con esta nueva contribución, el Gobierno Federal persigue incrementar sus ingresos o cuando menos no tener mayores gastos vía estas inversiones, ya que se busca la recuperación cuando menos parcial del costo de las obras públicas de infraestructura hidráulica que realice la Administración Pública Federal.

Por otra parte, del análisis a la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, se puede desprender que el fisco federal está conciente que la "contribución de mejoras parece ser uno de los mejores caminos que puede emprender la nueva Administración Pública. Dado que no es posible que la Administración soslaye sus grandes responsabilidades sociales, se justifica plenamente, desde una perspectiva política, social, económica y jurídica la imposición de cargas económicas a todas aquellas personas que indudablemente reciben un beneficio en la plusvalía de sus inmuebles, con todas esas acciones de la Administración, como son específicamente la variedad de obras que realiza fundamentalmente en las ciudades y poblaciones" (5) del territorio nacional.

Como consecuencia de ello, a partir del 1o. de enero de 1986, se incluye en nuestro Código Fiscal de la Federación, las contribuciones de

(5) FAYA VIESCA. JACINTO.- "FINANZAS PUBLICAS".- 1a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO- 1981.- PAG. 145.

mejoras como un recurso tributario, formando parte de aquellos en que se clasifican las contribuciones, para quedar como sigue:

- a) Impuestos: (Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón (1%), Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, etc.).

- b) Aportaciones de Seguridad Social: - (Aportaciones y Abonos Retenidos a Trabajadores por Patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Cuotas para el Seguro Social a cargo de Patrones y Trabajadores, Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados Trabajadores, Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los Militares.)

- c) Derechos: (Por la prestación de servicios que corresponden a funciones de derecho público; Por el Uso o Aprovechamiento de bienes del dominio público; Derecho extraordinario por extracción de Hidrocarburos).

- d) Contribuciones de Mejoras: (Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica).

2. GENERALIDADES DE LA LEY DE CONTRIBUCION DE MEJORAS POR OBRAS PUBLICAS DE INFRAESTRUCTURA HIDRAULICA.

En el artículo 3o. de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, se señala que las: "personas físicas y morales que se beneficien por una obra pública de infraestructura hidráulica, pagarán la contribución de mejoras sobre el valor recuperable que será el equivalente al 90% del valor" de la obra determinada conforme a la ley.

De acuerdo con lo anterior, esta ley persigue el objetivo de que el Gobierno Federal recupere "en un 90% el valor de las inversiones que realiza el sector público en obras de infraestructura hidráulica" (6); por ello serán contribuyentes de este gravamen, las personas físicas y las personas morales que se beneficien en forma especial, por el solo hecho de que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, por ser usuario de obras de riego o como consecuencia de ser signatarios de acueductos o sistemas de abastecimiento en bloque, por lo cual están obligados al pago en forma proporcional al beneficio directo que se reciba de la misma, ya que el cálculo del gravamen se efectuará mediante el -

(6) SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.----
"REFORMA FISCAL PARA 1986",- OB. CIT,-PAG. 31.

desarrollo de ciertas operaciones aritméticas que posteriormente se analizan.

3. SUJETO PASIVO.

En el artículo 10. de este ordenamiento se señala que: "Están obligadas al pago de la contribución de mejoras establecida en esta Ley, las personas físicas y morales que se beneficien en forma especial por las obras públicas de infraestructura hidráulica construídas por la Administración Pública Federal", consistiendo este beneficio cuando los sujetos puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales; por lo que son los usuarios de las hectáreas cuando se trata de obras de riego; o de los signatarios cuando se trata de acueductos o sistemas de abastecimiento en bloque.

Desde luego, que no son contribuyentes de este gravamen, quienes consuman agua de estas obras para uso doméstico, ya que el beneficio especial consiste en la plusvalía de su bien inmueble por la obra pública de infraestructura hidráulica, que obtenga el sujeto pasivo, es la nota distintiva de esta contribución. Se opina que el beneficio especial debe ser económico, a través de un aumento del valor de su propiedad inmobiliaria, ya que si no existiera ese beneficio y sí esa obra, no se estaría obligado a pagar esta contribución ante la ausencia del presupuesto de hecho de la contribución de mejoras.

Otra de las notas distintivas de esta contribución, es que la obra pública de ----

infraestructura hidráulica debe ser construída por la Administración Pública, por ello si existiera obra pública federal y no beneficio especial, no habría contribuyentes de este gravamen federal; y si existiera beneficio pero no obra pública federal, se estaría frente a un impuesto de plusvalía regulado por las leyes fiscales locales, cuyo presupuesto sería distinto, como el aumento de población, la mejora privada, el servicio que se encuentra en una zona urbana, y desde luego su regulación sería en una ley fiscal local.

Sin embargo, se opina que el "beneficio especial" no siempre puede darse, ya que el aumento del valor de la propiedad inmobiliaria no siempre acontece, aunque cuente con especiales servicios de la Administración Pública, por lo que este presupuesto debe quedar plenamente demostrado por parte de la autoridad, máxime que el contribuyente lo será, por el sólo hecho de que "pueda usar", aunque no la USE, porque no tenga tomas u obras para usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Es por ello, que el principio de beneficio, que para este ordenamiento debe ser especial, ya que la contribución aunque no excede del gasto efectuado, el beneficio (incremento del valor) no tiene limitación, lo que implica una ventaja que el contribuyente tiene sobre el resto de la comunidad por virtud del incremento del valor de sus bienes por la obra pública de infraestructura hidráulica, y que el resto no alcanza; por ellos los que se puedan beneficiar son contribuyentes y por lo tanto deben pagar, aunque puedan alegar que no reciban un provecho individualizado, ya que por esta obra se favorecen especialmente, o directamen

te por un servicio de carácter general, todo lo cual legitima la aplicación de esta contribución.

Ahora bien, de acuerdo con este ordenamiento, las obras públicas de infraestructura-hidráulica lo constituyen los acueductos o sistemas de abastecimiento de agua en bloque y obras de riego.

Este beneficio especial, se encuentra regulado en el artículo 10. bajo los siguientes términos:

"Para los efectos de esta Ley se entenderá que las obras públicas a que se refiere el párrafo anterior benefician de manera especial a las personas físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales".

Sin embargo, y en relación a lo anterior, se debe señalar que en este ordenamiento no existen definiciones fundamentales como son sistemas de abastecimiento, de aguas en bloque, de poder usar, aprovechar, distribuir, descargar, aguas nacionales, aguas superficiales, aguas del subsuelo.

En relación a aguas nacionales, no se ignora que la Ley Federal de Aguas señala que son aguas de propiedad de la Nación las siguientes:

- Los mares territoriales.
- Las aguas marinas interiores.
- Las lagunas y esteros.
- Los lagos interiores.
- Los ríos.
- Las corrientes constantes e intermitentes.
- Los manantiales que broten de fuentes de propiedad nacional.
- Las aguas superficiales.

4. SUJETO ACTIVO.

Aunque el "caracter de sujeto activo de la obligación fiscal recae generalmente en el --fisco, entendiéndose por tal, el órgano del Estado-- facultado para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de una obligación" (7), no por ----ello se debe desestimar que el fisco es el órgano -del Estado, con facultades centralizadas, para fis--calizar, administrar y recaudar esta contribución -especial.

5. SUJETO DE LA CONTRIBUCION DE MEJORAS POR OBRAS DE INFRAESTRUCTURA--HIDRAUDLICA.

El "objeto del tributo es la reali--dad económica sujeta a imposición". (8); es decir,-

- (7) MARTINEZ VERA, ROGELIO.- "LA EVASION DE OBLI--GACIONES FISCALES, SUS CAUSAS Y SUS EFECTOS".- HUMANITAS.- MEXICO 1985.- PAG. 27.
- (8) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.- "DERECHO FISCAL".----EDITORIAL COLECCION TEXTOS JURIDICOS UNIVERSI--TARIOS.- MEXICO 1983.- PAG. 108.

es el objeto económico que se pretende someter al pago de la contribución, razón por la cual el objeto de este ordenamiento es el BENEFICIO ESPECIAL o directo, por las obras públicas de infraestructura hidráulica, por su reparación o ampliación, que -- puedan permitir al contribuyente usar, aprovechar, distribuir, o descargar aguas nacionales, ya sean superficiales o del subsuelo.

6. OBJETO DE LA OBLIGACION REGULADA EN ESTA LEY IMPOSITIVA.

La determinación de la obligación en materia fiscal, tiene diversos criterios; ya -- que hay quienes sostienen que ésta se divide en -- formal y en sustantiva, otros que señalan que son tributarias y fiscales, etc.

Sin embargo, se puede aseverar que la obligación fiscal es aquella que debe cumplir el contribuyente o el responsable solidario por el hecho de serlo y que consiste en cumplir con las disposiciones fiscales: determinar correctamente la contribución; determinar correctamente los créditos fiscales a su cargo; y en no incurrir en la comisión de delitos y en permitir su comprobación por parte de la autoridad, todo ello por estar prevista en la Ley, por lo que pueden consistir en -- dar, hacer, no hacer y tolerar, todo lo cual deberá ser en la forma y en los términos previstos para cada caso concreto en cada ley impositiva.

Así las cosas, del análisis a la -- Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públi--

cas de Infraestructura Hidráulica, se puede des-
prender lo siguiente:

El objeto de la obligación en esta
ley, consiste en lo siguiente:

- 6.1 Si es de dar: Consistirá en determi-
nar correctamente el crédito fiscal
a su cargo, y que consiste en que -
enteren el 90% del valor de la obra
pública, el cual comprenderá las -
erogaciones efectuadas con motivo -
de la realización de la misma, las -
indemnizaciones que deben cubrirse -
y los gastos por financiamiento sin
incluír, los de administración y su
pervisión e inspección de obra.

Al valor así obtenido, se disminu-
rá el monto de las aportaciones vo-
luntarias y las recuperaciones por-
las enajenaciones de excedentes de
predios expropiados o adjudicados -
que no hubieran sido utilizados en
la obra.

- 6.2 Si es de hacer: en cumplir con esta
ley y con los demás ordenamientos -
fiscales, determinando correctamen-
te ésta contribución., además en pre-
sentar declaraciones, avisos, infor-
mes que correspondan, lleven su con-
tabilidad, en que se registren en el -
Registro Federal de Contribuyentes.

- 6.3 Si es de no hacer: consistirá en no incurrir en la comisión de delitos e infracciones.
- 6.4 Si es de tolerar, consistirá en permitir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ejerza sus facultades de comprobación con el objeto de que verifiquen que el contribu--yente o responsable solidario:

- Ha cumplido con las disposiciones fiscales.
- En su caso, para determinar con--tribuciones omitidas.
- En su caso, para determinar créditos fiscales omitidos.
- Que no se ha incurrido en la comisión de delitos.

7. LA CONTRIBUCION DE MEJORAS DESTINADA A UN GASTO ESPECIFICO.

Atento a lo que señala en el artfcilo 10. del Código Fiscal de la Federación, en la - Ley que se analiza, en su artículo 60. se establece que los ingresos que se perciban por la aplicación de esta contribución se destinarán a un gasto público específico, consistente en la reparación, - ampliación o construcción de las obras públicas de

infraestructura hidráulica que prevea el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de que se trate.

Por ello, es válido afirmar, que -- esto traiga aparejado que un solo contribuyente -- tenga las siguientes obligaciones:

- contribuya, por medio de sus contribuciones, al gasto público de la Federación, dentro del cual se encuentra la reparación, ampliación o construcción de las obras públicas de infraestructura hidráulica.

- pague la contribución de mejoras para obras públicas de infraestructura hidráulica, con el objeto de que se reparen, amplien o construyan obras públicas de infraestructura hidráulica.

- paguen derechos de agua por el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales que reciban (art. 226 de la Ley Federal de Derechos).

8. DETERMINACION Y CALCULO DE LA CONTRIBUTION DE MEJORAS A RECUPERAR.

Para la determinación y cálculo de esta contribución, es fundamental el valor de la obra, que la constituyen una serie de erogaciones,

sin que estas sean incrementadas por las de administración, supervisión e inspección de la obra, - disminuídas por ciertas recuperaciones, para llegar así al valor recuperable, cuyo importe al 90% será el total de la contribución a recuperar.

8.1 EL VALOR RECUPERABLE DE LA --
OBRA O MONTO DE LA CONTRIBUCION A --
RECUPERAR.

De acuerdo con el numeral 2o. de este ordenamiento, el valor de la obra comprende las erogaciones efectuadas, las indemnizaciones y los gastos de financiamiento, sin incluir los de administración, supervisión e inspección de obra, disminuyéndose el monto de las aportaciones voluntarias y por la enajenación de predios expropiados. Por ello, no entran los gastos de administración, supervisión e inspección de obra, los cuales deberán de cubrirse con impuestos generales.

EJEMPLO: VALOR DE LA OBRA:

	EROGACIONES EFECTUADAS	\$50'000,000
más	INDEMINIZACIONES	8'000,000
más	FINANCIAMIENTOS	3'000,000
	TOTAL:	<u>61'000,000</u>
menos:	APORTACIONES VOLUNTARIAS	2'000,000
menos:	RECUPERACIONES POR PRE-- DIOS ENAJENADOS EXPROPIA DOS	<u>4'000,000</u>
		\$55'000,000
		x 90%
	VALOR RECUPERABLE DE LA OBRA O CONTRIBUCION TO-- TAL A RECUPERAR.	<u>\$49'500,000</u>

8.2 LA DETERMINACION Y CALCULO --
TRATANDOSE DE ACUEDUCTOS O SISTEMAS
DE ABASTECIMIENTO DE AGUA EN BLOQUE.

En este caso, de acuerdo con el artículo 4o. del citado ordenamiento, "el valor recuperable de la obra se dividirá entre la capacidad del proyecto, medida en litros por segundo, el cociente obtenido se multiplicará por la demanda autorizada por la Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos a cada signatario o concesionario, medida en litros por segundo y el resultado será el monto de la contribución de mejoras a cargo de los beneficiarios".

De acuerdo con lo expuesto, el procedimiento de cálculo de la contribución, tratándose de acueductos o sistemas de abastecimiento en bloque, sería el siguiente, si se toma como valor recuperable o base de la contribución la cantidad de \$ 49'500,000.

VALOR RECUPERABLE DE LA OBRA	\$49'500,000
ENTRE No. DE LITROS DEL PROYECTO MEDIDA EN LITROS POR SEGUNDO	
IGUAL A	<u>5,000</u>
	9,900

POR LA DEMANDA AUTORIZADA A CADA SIGNATARIO, SALIDA EN LITROS POR SEGUNDO	
IGUAL A	<u>X 1,000</u>
	9'900,000

Que sería la contribución a cargo -

de cada signatario o contribuyente. Como se dividió a cada signatario en un 20% del proyecto medido en litros por segundo, que fue de 5,000 para -- sacar el valor recuperable de la obra, se multiplica la contribución a cargo de cada signatario por 5, que es el equivalente al 20%.

$$\begin{array}{r} 9'900,000 \\ \times \quad 5 \\ \hline 49.500,000 \end{array}$$

8.3 LA DETERMINACION Y CALCULO -- TRATANDOSE DE OBRAS DE RIEGO.

En este caso, de conformidad con el multicitado artículo 4o., el "valor recuperable de la obra se dividirá entre el número de hectáreas beneficiadas con el riego y se multiplicará el cociente obtenido por el número de hectáreas de riego que tenga cada usuario, la cantidad así obtenida será el monto de la contribución de mejoras a cargo de cada uno".

El procedimiento para el cálculo de la contribución tratándose de obras de riego, sería el siguiente, si continuamos tomando como valor recuperable de la obra la cantidad de ----- \$49'000,000.

EJEMPLO:

VALOR RECUPERABLE DE LA OBRA ENTRE	\$49'500,000
NUMERO DE HECTAREAS BENEFICIADAS	<u>50</u>
IGUAL A . . .	990,000
POR 10 QUE SON LAS HECTAREAS DE --	
CADA USUARIO.	<u>X 10</u>
IGUAL A: QUE ES EL IMPORTE DE LA-	
CONTRIBUCION A RECUPERAR DE CADA -	
USUARIO.	9'900,000
POR 5 QUE SON LOS USUARIOS	<u>X 5</u>
IGUAL A VALOR RECUPERABLE DE LA --	
OBRA	\$49'900,000

Desde luego, que de estos procedimientos se desprende que existen notables omisiones en este ordenamiento, como cuando los contribuyentes que deban de pagar esta contribución seguramente alguno de ellos, no ha recibido ningún beneficio especial, ya que todavía no se concluye la obra, por lo cual sería ilegal el cobro de ese gravámen; en lo relativo a la enajenación de los predios expropiados, no se dice si se debe de llevar a cabo el costo o con que margen de utilidad, y si esta última también es disminuíble del valor de la obra, además tampoco se señala en que consisten los gastos de financiamiento; si las erogaciones son hasta que ponga en servicio la obra total o parcialmente.

9. EL APROVECHAMIENTO.

De acuerdo con el artículo 30. del Código Fiscal de la Federación, los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las --

contribuciones, de los ingresos derivados de finan
ciamientos, de los que obtengan los organismos des
centralizados y las empresas de participación esta
tal.

En este orden de ideas, el legisla-
dor al aludir a la contribución como género, y al-
no ser la contribución especial autónoma, válida--
mente se sostiene que las contribuciones de mejo--
ras es uno de los tributos en que se clasifican --
las contribuciones en cuanto obligación constitu--
cional de los mexicanos de cubrir.

Sin embargo, cuando en la misma Ley
de Contribución de Mejoras, se señala que los in-
gresos que obtenga el Estado por la aplicación de
ese ordenamiento, dejan de tener esa calidad para
ser APROVECHAMIENTOS, siempre que los beneficiados
o los sujetos pasivos sean las Entidades Federati-
vas y Municipios, parece ser que rompe con la téc-
nica fiscal e incurre en un error conceptual, ya -
que la sustentante opina que jamás el sujeto será
determinante para darle a una contribución una ---
clasificación distinta a la que tiene para cuando
le es aplicada a otros contribuyentes.

Además, se debe reconocer que "los
aprovechamientos no son una categoría específica -
de ingresos públicos, y mucho menos de tributos, -
sino una clasificación que recibe los ingresos ---
heterogéneos que no se pueden reducir a los defi-
nidos en los artículos 2, 3 y 4 del Código Fiscal-
de la Federación" (9), por lo cual esta percepción

(9) SANCHEZ LEON, GREGORIO.- "DERECHO FISCAL MEXI-
CANO!"- 5ta. EDICION.- CARDENAS EDITOR Y DIS-
TRIBUIDOR.- MEXICO 1980.- PAG. 208.

contributiva siempre debe formar parte de las contribuciones independientemente de quien sea el sujeto pasivo, maxime que en las leyes fiscales siempre se alude: que los Estados y los Municipios, -- aunque conforme a otras leyes o decretos no causen contribuciones federales o estén exentos, están -- obligados a pagar las mismas, cuando así proceda -- de conformidad con cada ley fiscal.

C A P I T U L O S E G U N D O

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.- "DISPOSICIONES GENERALES".- CAPITULO UNICO.- Y A SU TITULO SEGUNDO.- "DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES".

PRIMERA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.- "DISPOSICIONES GENERALES"- CAPITULO UNICO. (Articulos -- del 1o. al 17).

1. INTRODUCCION.

En nuestro derecho, el Código Fiscal de la Federación, es el ordenamiento fiscal -- que contiene disposiciones tributarias comunes a -- todas las demás leyes de carácter fiscal y desde -- luego para el fisco constituye el dispositivo fundamental para combatir la elusión y la evasión -- fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, -- que en 1986 fue reformado, adicionado y derogado, --

fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, y entró en vigor en toda la República en lo. de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, relativo al procedimiento contencioso administrativo, que inició su vigencia a partir del lo. de abril de 1983.

El primer Código Tributario de aplicación en toda la Federación, "fue expedido el 30 de abril de 1938, con el fin de uniformar la aplicación e interpretación de toda la legislación tributaria. Sin embargo, dejó vivas leyes fiscales en cuanto no se opusieron a sus preceptos y únicamente derogó de modo expreso la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación, la Ley de Justicia Federal y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería, que establecía un juicio ante los jueces del Distrito por oposición al cobro indebido de impuestos". (10).

Este Código de 1938, fue derogado por el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual entró en vigor en toda la República el lo. de abril de 1967; mismo que fue derogado por el actual Código Fiscal de la Federación.

Generalmente los juristas sostienen, que en las leyes fiscales no debe haber contradicciones o normas opuestas, sin que se justifique ese tratamiento diverso, por ello queda ampliamente justificado

(10) MARTINEZ LOPEZ, LUIS.- "DERECHO FISCAL MEXICANO.- 4ta. EDICION.- EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS.- MEXICO 1973.- PAG. 46.

la expedición del actual Código Fiscal de la Federación, ya que contiene un conjunto de reglas uniformes aplicables en las relaciones entre el fisco y el contribuyente, y entre el primero y los responsables solidarios y los terceros, con lo cual se evita que en cada ley fiscal se prevean disposiciones reguladoras de carácter general.

Acorde con lo anterior, para 1986, - el legislador efectúa a este Código Tributario reformas, adiciones y derogaciones a fin de facilitar la operación de la autoridad fiscal, sin que por ello, se desvirtue que esas reformas tienen como objetivo el "de alcanzar un sistema fiscal más justo y equitativo que modernice la administración tributaria imprimiéndole mayor eficacia a su actuación" (11).

Con la reforma, adición y derogación de diversas disposiciones de este Código Tributario, se desprende que está orientado hacia la lucha contra la evasión y elusión fiscal; además - con la pretensión de que sus normas sean claras, -- incluyendo las procesales para que garanticen los derechos individuales de los contribuyentes, con lo cual se debe asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que en ellas se preveen, ya que el Código Fiscal de la Federación, como clara modificación tributaria no es una mera recopilación de normas, sino un cuerpo jurídico armónico y coordinado de preceptos tributarios.

Sobre el particular, Giuliani Fongrouge, citado por F. de la Garza, sostiene que -- "Codificar las normas tributarias no significa --

(11) SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.-
"REFORMA FISCAL 1986".- OB. CIT. PAG. 10.

únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, - pues esto, con ser conveniente, no satisface exigencias racionales. "Codificar implica en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas". (12).

2. LA CONTRIBUCION DE MEJORAS COMO UNA NUEVA CONTRIBUCION. (Se reformó el artículo 2o. en sus párrafos primero y penúltimo y en su fracción I; se adiciona con una fracción III, pasando esta fracción a ser la ---- fracción IV).

Con esta reforma, a partir de 1986, se establece en nuestra legislación fiscal que las contribuciones se clasifican no solamente en impuestos, aportaciones de seguridad social y en derechos; sino también en contribuciones de mejoras, las cuales de acuerdo con ese ordenamiento, "son establecidas en la Ley a cargo de personas físicas o morales que se beneficien de una manera directa por obras públicas".

Aún cuando en el capítulo anterior, ya se analizó, se abunda que de estas contribuciones de mejoras, únicamente se encuentra regulada la de mejoras por obras de infraestructura hidrául-

(12) DE LA GARZA F., SERGIO.- "DERECHO FINANCIERO MEXICANO".- 9a. EDICION,- EDITORIAL PORRUA,- S.A .- MEXICO 1979.- PAG. 62.

lica, por medio de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, en donde se señala que están obligados al pago de esta contribución las personas físicas o morales que se beneficien en forma especial por obras públicas de infraestructura hidráulica, construídas por la Administración Pública Federal, incluyendo su reparación y ampliación. De igual forma se preceptúa que el pago de ese gravamen se puede efectuar en un plazo de 6 meses o pagarse en parcialidades que pueden ser entre diez y quince años, dependiendo la autorización de la autoridad; además como es importante la calidad del sujeto beneficiado, pues si es de carácter privado sería contribución especial, y si es de carácter público sería aprovechamiento, por lo que es recomendable que el legislador evite este error conceptual, y además efectuar por ello modificaciones a los artículos 2o., 3o., y 66 del Código Fiscal de la Federación, este último relativo al pago en parcialidades.

En defecto de lo anterior, en el artículo 1o. de la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, se debe precisar, que esta contribución la deben de cubrir las personas físicas y morales incluyendo las Entidades Federativas y Municipios, que se beneficien de manera directa y especial por la ampliación, reparación o construcción de obras públicas construídas por la Administración Pública Federal, derogándose por ende el artículo 7o. de ese ordenamiento, que señala si son las Entidades Federativas o Municipios los beneficiados, los ingresos por ese concepto tendrán carácter de aprovechamiento fiscal.

Asímismo, como la autorización de pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades,-

no deben de exceder de 36 mensualidades de acuerdo con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, para que no sea contradictorio lo señalado en la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, se debe adecuar el citado artículo 66, que esas 36 parcialidades son las maximas que puede otorgar el fisco, "salvo que las leyes respectivas señalen otro plazo".

3. PALZO PARA ENTERO DE CONTRIBU--
CIONES. (Se reforma el artículo 6o.
fracciones I y II y se deroga su --
fracción III).

Con el objeto de reducir en forma sustancial el plazo para el entero de las contribuciones con fecha 30 de abril de 1986, se publica en el Diario Oficial una reforma en su parte relativa a nuestro Código Tributario, sin que esto conlleve a una mayor recaudación, pues no se modifica ni tasa ni tarifa, pero sí a una recaudación practicamente inmediata.

Por ello, tratándose de impuestos que se calculan por periodos, o de impuestos retenidos, se reduce el plazo para que el sujeto, el retenedor o recaudador debe enterarlas a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación respectiva.

En los demás casos, el entero deber

rá efectuarse dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Desde luego, que lo anterior, será siempre y cuando en la ley respectiva, no señale la fecha o el plazo dentro del cual se debe hacer el entero correspondiente.

Esta reforma, no solo afecta al Código Fiscal de la Federación, sino también a las Leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto del 1%, del Impuesto -- sobre Automóviles Nuevos; de las Aportaciones para el Fondo Nacional de los Trabajadores; del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; entre -- otros, en donde sustancialmente se reducen no solo los días, sino también el período por el que se -- debe de enterar; por lo cual ahora los enteros se hacen dentro de los siguientes términos:

CONTRIBUCION

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS-HASTA ABRIL 30, 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE --- OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE --- MAYO 1o., 1986.

TIEMPO EN QUE SE REDUCE EL PLAZO.

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a) Pagos provisionales de sociedades mercantiles.

A más tardar el día 15 de los meses 5o., 9o. y 12.º del ejercicio.

A más tardar el día 7 de cada mes.

8 días y se incrementan en 9 el número de pagos a realizar.

b) Entero de retenciones por pagos de salarios en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

El día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención

El día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención

8 días

c) Entero de retenciones efectuada por sociedades mercantiles y pagos de honorarios, arrendamientos y concepto del capítulo de Los ingresos cubiertos a personas físicas y morales con fines no lucrativos.

El día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención.

El día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención.

8 días.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS-HASTA ABRIL 30, 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE --- OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE --- MAYO 1o. 1986.

TIEMPO EN QUE SE REDUCE EL PLAZO.

d) Pagos provisionales de personas morales con fines no lucrativos

Durante los meses de mayo, septiembre y enero de cada año

A más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero de cada año.

16 días en los pagos de los meses de mayo y enero y 15 en el de septiembre.

e) Entero de retenciones efectuadas por personas morales con fines no lucrativos y por personas físicas por pago de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

Durante los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero.

A más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero.

16 días en los pagos de los meses de marzo, mayo, julio y enero y 15 en los de septiembre y noviembre.

f) Entero de retenciones efectuadas por personas morales con fines no lucrativos por pago de honorarios, arrendamientos y conceptos del capítulo de Otros Ingresos cubiertos a personas físicas y personas morales con fines no lucrativos.

Durante los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero.

A más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero

16 días en los pagos de los meses de marzo, mayo, julio y enero y 15 en los de septiembre y noviembre.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS-HASTA ABRIL 30, 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE --- OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE --- MAYO 1o., 1986

TIEMPO EN QUE SE REDUCE EL PLAZO.

g) Pagos provisionales de personas físicas que obtienen ingresos -- por la prestación de un servicio personal independiente, o por el -- arrendamiento de bie-- nes, o por la realiza-- ción de actividades em-- presariales o por la ob-- tención de los ingresos previstos en el Capítu-- lo de los Otros Ingre-- sos de las Personas Fí-- sicas

Durante los meses de mayo, septiembre y enero de cada año

A más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero de cada año.

16 días en los pagos de los meses de mayo y enero y 15 en el -- de septiembre.

h) Retenciones efectuadas a personas ffsi-- cas que enajenen bienes muebles

El día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención

El día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de la -- retención

8 días.

i) Retenciones -- efectuadas a personas -- residentes en el extran-- jero.

El día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención

El día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de la -- retención.

8 días

C O N T R I B U C I O N

B) IMPUESTO AL VALOR-
AGREGADO

a) Pagos provisiona-
les de sociedades mer-
cantiles, instituciones
de crédito y organismos
descentralizados que --
realicen preponderante-
mente actividades em-
presariales.

b) Pagos provisio-
nales de los demás ---
contribuyentes.

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO
DE OBLIGACIONES GENERADAS-
HASTA ABRIL 30, 1986.

El día 20 de cada uno de -
los meses del ejercicio.

El día 20 de cada uno de -
los meses del ejercicio.

NUEVO PLAZO PARA EL
CUMPLIMIENTO DE ---
OBLIGACIONES GENERA-
DAS A PARTIR DE ---
MAYO 10., 1986

El día 10 de cada -
uno de los meses de
ejercicio.

El día 15 de cada -
uno de los meses de
ejercicio.

TIEMPO EN QUE SE REDU-
CE EL PLAZO.

10 días.

5 días.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS-HASTA ABRIL 30. 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL -- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE MAYOR I.O., --- 1986.

TIEMPO EN QUE SE REDUCE EL PLAZO.

C) IMPUESTO SOBRE LAS EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON.

a) Entero del impuesto para sociedades-mercantiles

A más tardar el día 15 del mes siguiente a que se hagan los pagos base del gravamen

A más tardar el día 7- del mes siguiente a -- que se efectuen los pagos gravados por esta Ley.

8 días.

b) Entero del impuesto para personas -morales con fines no -lucrativos por personas físicas

Durante los meses de marzo, mayo, julio, septiembre. -- noviembre y enero.

A más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero.

16 días en los pagos de los meses - de marzo, mayo, -- julio y enero y 15 en los de septiembre y noviembre.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS-HASTA ABRIL 30, 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL -- CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE MAYO 1o., 1986.

TIEMPO EN QUE SE REDUCE EL PLAZO.

D) IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.

a) Pagos provisionales

A más tardar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio.

A más tardar el día 7 de cada uno de los meses del ejercicio.

13 días.

E) APORTACIONES PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

a) Aportaciones de las sociedades mercantiles.

A más tardar el día 15 del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda.

A más tardar el día 7 del mes siguiente a aquel en que hagan los pagos por salarios de los trabajadores a su servicio.

8 días y se incrementan en 6 el número de pagos a realizar.

b) Aportaciones de las personas morales con fines no lucrativos y de las personas físicas.

A más tardar el día 31 del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda.

A más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, sept., nov. y enero.

16 días en los pagos de los meses de marzo, mayo, julio y enero y 15 en los de sep. y nov.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS HASTA ABRIL 30, 1986.

NUEVO PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES GENERADAS A PARTIR DE MAYO 1o., 1986.

TIEMPO EN QUE SE RE DUCE EL PLAZO.

F) IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

a) Pagos provisionales de sociedades mercantiles, instituciones de seguros y organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.

El día 20 de cada uno de los meses del ejercicio.

El día 7 de cada uno de los meses del ejercicio

13 días.

b) Pagos provisionales de los demás contribuyentes.

El día 20 de cada uno de los meses del ejercicio.

El día 15 de cada uno de los meses del ejercicio

5 días.

c) Entero de las retenciones efectuadas a comisionistas, mediadores, agentes, etc. por productores envasadores o importadores que enajenen bienes y estén constituidos como sociedades mercantiles u organismos descentralizados.

A más tardar el día 20 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

A más tardar el día 7 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

13 días.

C O N T R I B U C I O N

PLAZO PARA EL CUMPLIMIENTO
DE OBLIGACIONES GENERADAS-
HASTA ABRIL 30, 1986.

d) Entero de las reten-
ciones efectuadas a co-
misionistas, mediadores,
agentes, etc. en los de
más casos.

A más tardar el día 20 del
mes siguiente a aquel en--
que se efectuó la reten---
ción.

NUEVO PLAZO PARA EL CUM-
PLIMIENTO DE OBLIGACIO-
NES GENERADAS A PARTIR-
DE MAYO 1o., 1986.

A más tardar el día 15-
del mes siguiente a --
aquel en que se efectuó
la retención.

TIEMPO EN QUE SE RE-
DUCE EL PLAZO.

5 días.

Así las cosas, se reduce substan---
cialmente el plazo para enterar el impuesto, tanto
aquel que se calcula por períodos establecidos, como de los retenidos o recaudados por terceros; señalándose ahora que los mismos deben efectuarse a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período, de la retención o de la recaudación, en lugar del día -- 20, como estaba establecido en la fracción I, y el día 15 como se estipulaba en la fracción II de este numeral que pasó a formar parte de la fracción I del mismo.

4. DOMICILIO FISCAL Y PRACTICA DE DILIGENCIAS. (Se adiciona el artículo 10 con un último párrafo y se -- reforma el segundo párrafo del --- artículo 13).

La ley fiscal contempla el domici---
lio fiscal, tanto para las personas físicas como para las personas morales, por lo que todo contribuyente debe tener domicilio fiscal, pero este únicame---
ntemente podrá elegir como domicilio fiscal cual---
quiera de los siguientes:

4.1 TRATANDOSE DE PERSONAS FISICAS
SERA EL:

a). PRINCIPAL ASIENTO DE SUS NEGOCIOS cuando tenga ingresos por actividades empresariales. (Título IV, Capítulo VI. Ley del Impuesto sobre la Renta).

b). SU BASE FIJA cuando tenga ---

ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio independiente. (Título IV, Capítulo II. Ley del Impuesto sobre la Renta).

c). EL PRINCIPAL ASIENTO DE SUS ACTIVIDADES cuando las personas físicas que tienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; por enajenación de bienes; por adquisición de bienes; por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles; por intereses; por premios; y por los demás ingresos. (Título IV, Capítulos I, III, IV, V, VII, VIII, IX, X, XI y XII. Ley del Impuesto sobre la Renta).

4.2 TRATANDOSE DE PERSONAS MORALES, SU DOMICILIO FISCAL SERA:

a). LA ADMINISTRACION PRINCIPAL DEL NEGOCIO, cuando sean residentes en el país y puedan tener varios establecimientos.

b). EL ESTABLECIMIENTO EN EL EXTRANJERO, cuando se trate de residentes en el extranjero.

c). EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, cuando se trate de sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras.

d). EL QUE DESIGNEN, en su defecto.

Lo anterior, se encuentra íntimamente relacionado con los artículos 1o., 2o., y 3o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta y con el artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, de acuerdo con esos numerales, están obligados a pagar el impuesto sobre la renta los residentes en México, respecto de su renta mundial, o los que tengan un establecimiento permanente, o los que tengan su fuente de riqueza en territorio nacional, a lo cual se denomina criterios de vinculación.

4.3 LA RESIDENCIA.

Se consideran residentes en territorio nacional, en caso de personas físicas cuando: establezcan su casa habitación en México, salvo que acrediten haber obtenido la residencia en otro país; los mexicanos en el extranjero, cuando sean funcionarios del Estado.

En caso de personas morales, cuando establezcan en México su administración principal del negocio.

Así las cosas, invariablemente todo contribuyente nacional tiene: casa habitación, si es persona física; y administración principal del negocio, si se trata de actividades empresariales, y de personas morales sin fines lucrativos.

Por ello, es incuestionable por lo

que hace concretamente a personas físicas, su casa habitación está incluida implícitamente en el inciso c) de la fracción I del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, si no tienen otro domicilio fiscal, al preceptuar que se considera domicilio fiscal en el caso de estos contribuyentes, "el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades".

Ahora bien, la desafortunada reforma consiste en señalar que las autoridades fiscales pueden practicar diligencias en el lugar que - conforme al artículo 10 sea domicilio fiscal, cuando el contribuyente hubiera designado un lugar distinto al que le corresponda de acuerdo con dicho precepto; es decir, cuando señale como domicilio fiscal uno que no le sea conforme a la ley.

Se opina que esta reforma constituye un instrumento de presión, al estar vinculada - con reformas también a las infracciones y sanciones, que podría conllevar a arbitrariedades o a un exceso de poder, o a una violación al artículo 16 Constitucional por la indebida aplicación de la facultad discrecional del fisco para decidir cuáles es el domicilio fiscal del contribuyente y determine que este sea su casa habitación.

En efecto, "el acto discrecional -- tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, o en que momento debe obrar, o como debe obrar, o en fin, que contenido le va a dar a su actuación" (13). En el caso concreto, --

(13) FRAGA, GABINO.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".---
1a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO
1969.- PAG. 241 Y 242.

esa facultad discrecional se encuentra regulada -- al señalarse en el texto reformado que "las autoridades fiscales podrán practicar diligencias" en -- cualquier lugar que se considere el domicilio fiscal, cuando el contribuyente hubiera designado un lugar distinto al que le corresponda.

Esto seguramente va a acontecer, ya que el contribuyente puede incurrir en error para designar cual de esos supuestos es su domicilio, - al no estar en ley lo que se entiende por principal asiento de sus negocios, base fija o asiento principal de sus actividades; la administración -- principal de sus actividades; la administración -- principal del negocio, establecimiento permanente, o en el extranjero; razón por la cual la interpretación y alcance de estos conceptos queda sujeto - al criterio de la autoridad fiscal.

Por ello, en caso de práctica de -- diligencias en el domicilio fiscal del contribuyente, debe ser para la autoridad un acto obligatorio de mera ejecución de la ley, por lo que debe determinar exactamente si debe y como debe de actuar, - sin que se deje margen a la apreciación de las --- circunstancias, ya que esto puede ocasionar que el fisco indebidamente designe como domicilio, la --- casa habitación del contribuyente y practique en - él, cualquier diligencia, lo cual puede implicar - una violación al artículo 16 Constitucional.

En efecto, sobre el particular, el - 16 Constitucional señala:

"la autoridad administrativa podrá practicar visitas domicilia-

ría únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables -- para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, -- sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cauteos".

De ahí, que únicamente la autoridad fiscal puede practicar diligencias en la casa habitación de los contribuyentes cuando estas consistan en la solicitud de exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin que comprenda otro tipo de actos como sería la traba de embargos definitivos o precautorios.

Relacionado con esto, es importante señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Unión, en relación al domicilio, sostiene lo siguiente:

"Domicilio.- Los elementos principales para determinar el domicilio son: la residencia constante y el asiento principal de los negocios, unidos a la voluntad de permanecer en el lugar en que se reside".

(Pleno.- Apéndice al Semanario -

Judicial de la Federación.- Tesis Ejecutorias 1917-75,8a. P.- 51). (14).

Por ello, también es criticable esa reforma, ya que es de explorado derecho que un contribuyente no pierde su domicilio sino cuando ha adquirido otro, en donde además de residir, adquiere legalmente la situación jurídica especial del domicilio de aquel lugar.

Vinculado con lo anterior, también en la reforma se faculta a la autoridad para habilitar días y horas inhábiles para iniciar o continuar con embargos precautorios o para asegurar la contabilidad o bienes, sin necesidad de que haga expresamente la motivación, pues bastaría que se indicara que se sospecha de su alteración o de su ocultamiento; señalándose que en todo caso, el domicilio determinado en su defecto por la autoridad, es con el objeto de que en él practique visitas domiciliarias, realice notificaciones, inicie el procedimiento administrativo de ejecución y trabee embargo precautorio.

5. INGRESOS EN BIENES O SERVICIOS.
(Se adiciona el artículo 17 con un primer párrafo, pasando el actual párrafo al segundo de dicho artículo).

Se pasa de la Ley del Impuesto so--

(14) TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- "CUARENTA Y CINCO AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO.- TOMO -- IV.- JURISPRUDENCIA Y TESIS RELEVANTES ---- (P.J.F.)".- 1a. EDICION.-MEXICO 1982.-PAG.49.

bre la Renta al Código Fiscal de la Federación, -- la norma para valuar el ingreso cuando el contribu yente lo perciba en bienes o servicios para lo -- cual debe recurrir a las cotizaciones o al valor. - de mercado o el de avalúo, para determinar el precio en moneda nacional de esos bienes o servicios.

Desde luego, que se conserva el señalamiento de que esto no es aplicable a la moneda extranjera, por lo que para convertir la misma a pesos mexicanos se tomará el tipo de cambio con el que inicia operaciones las instituciones de crédito en la Ciudad de México (libre) o el tipo de cambio establecido por el Banco de México (controlado) que se publica en la primera semana del mes -- inmediato siguiente.

Esta incorporación al Código Fiscal de la Federación, tiene como objeto el señalar como se debe de considerar los ingresos en bienes o servicios que sean objeto del pago de algún impuesto.

Sobre el particular, se afirma que no es lo mismo ingreso que entradas en efectivo, -- ya que la "diferencia entre estos dos conceptos -- consiste en que el ingreso trae por consecuencia -- una modificación o cambio en el patrimonio de las personas; en cambio, la entrada en efectivo, no -- produce necesariamente esa modificación en el patrimonio de las personas" (15), máxime que el contribuyente puede tener ingresos en crédito por lo que en estos casos no hay entrada en efectivo cuando lleva a cabo ese acto o actividad.

(15) LOPEZ PADILLA, AGUSTIN.- "EXPOSICION PRACTICA Y COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".- (TOMO I.- SOCIEDADES MERCANTILES). 2a. EDICION.- DOFISCAL EDITORES.- MEXICO --- 1986.- PAG. 22.

Por último, la moneda extranjera, -- no es un ingreso en efectivo, por lo que su conversión se hace de acuerdo con el tipo de cambio existente de ese momento sin que se pueda acudir a la cotización, al avalúo o al valor de mercado, regulación esta que obliga a llevar un registro de contabilidad, tal y como si fuera mercancía, el que contiene distinción de moneda de cada país, como si se tratara de los registros de deudas, créditoy efectivo en moneda extranjera, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 59 fracción IX de la -- Ley del Impuesto sobre la Renta.

C A P I T U L O S E G U N D O

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO PRIMERO.- "DISPOSICIONES-GENERALES".- CAPITULO UNICO.- Y A SU TITULO SEGUNDO.- "DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES".

SEGUNDA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES-AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO SEGUNDO.- "DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES. (Artículos 18 al 32).

1. EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS. (Se reforma el artículo 20 en sus párrafos segundo, cuarto y último).

Las leyes tributarias, al referirse al sujeto, al objeto, base, tasa o tarifa, establece cargas a los particulares lo cual constituye la obligación fiscal para aquellos que aparecen señalados como destinatarios en la ley fiscal respectiva; en contraposición nace el derecho del fisco de exigir el entero de las contribuciones causadas, - además de que puede tomar las medidas adecuadas --

para hacer eficiente su recaudación, pero sin que descuide el medir adecuadamente el verdadero esfuerzo fiscal del contribuyente, con lo cual se logrará un crecimiento económico que conlleve a un bienestar social y por ende a un progreso nacional uniforme.

La consecuencia que se deriva de la obligación tributaria, es que ésta puede ser pagada o no por el contribuyente; cuando es pagada, a su efecto se le llama positivo, y cuando la contribución no es enterada, se le llama efecto negativo, siempre y cuando su no entero sea ilegal.

Dentro de los efectos positivos, podemos señalar a los siguientes:

LA REPERCUSION.- Que consiste en la facultad que la ley otorga al contribuyente -- para trasladar el gravámen a otro sujeto, a quien desde luego se forza para que lo pague, razón por la cual este efecto tiene las siguientes etapas:

a) La percusión o impacto.- Que consiste en el impacto inicial al contribuyente -- por haber realizado el hecho generador, sin pre-- juzgar sobre las posibilidades legales de su traslación, por lo que en ese contribuyente eventual-- mente suele incidir el impuesto, pero por regla -- general sirve de base para la traslación.

b) La traslación.- Es "el fenómeno por el cual es sujeto pasivo legal, percutido por

Efectos positivos
(Cuando paga el contribuyente).

- la percusión o impacto.
- La repercusión - la traslación la protraslación la retrotraslación el efecto lateral
- la incidencia
- la difusión.
- La capitalización
- La amortización - Elisión.
- La absorción.

EFFECTOS DE LA TRIBUTACION

Efectos negativos
(Cuando no paga el contribuyente).
son los ilícitos tributarios.

La elusión fiscal

La evasión (también denominada omisión o sustracción),

infracción

delito.

el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percepción de impuesto" (16); por ello, a través de la traslación el contribuyente puede recuperar la carga tributaria cuya incidencia provisionalmente había sufrido.

Se ha llegado a afirmar, que la traslación del impuesto se puede efectuar para adelante, para atrás o lateralmente.

Generalmente se acepta, que la protraslación implica la traslación de la carga fiscal hacia adelante, ya que consiste en trasladar el impuesto cuando ésta no esta contemplada en la ley, por lo que esa traslación se hace a través del incremento del precio de los bienes o de los servicios, convirtiéndolo por ello al adquirente o usuario en el verdadero destinatario de ese gravamen. La protraslación, indudablemente encarece el precio de esos bienes y servicios, por ello se ha llegado a afirmar que constituye un medio para generar utilidades netas, al no pagarse gravamen alguno, pero esto obedece seguramente a que esas operaciones se rigen por la ley de la oferta y demanda, sin que se pueda negar que la protraslación provoca un impuesto en cascada también denominada piramidación tributaria, siempre y cuando todos los contribuyentes que intervengan en esa relación económica acudan a esa forma de traslación.

La retrotraslación o sea la trasla

ción hacia atrás, acontece, "cuando se paga menos por los bienes y servicios... El comerciante en la hipótesis de que sea sujeto pasivo de una relación tributaria sobre lo que adquiere, si traslada la carga a su suministrador lo hace hacia atrás" (17), aunque también puede consistir en la absorción que hace el contribuyente facultado para trasladar el impuesto que absorbe, situaciones que puede obedecer a las exigencias del mercado o a precios máximos determinados por el Estado, pudiendo optar el contribuyente en estos casos por elevar el precio de sus otros productos o de disminuir su producción con la consiguiente desocupación.

La traslación en forma lateral, se lleva acabo cuando el contribuyente no puede trasladar la carga fiscal hacia adelante o hacia atrás, caso en el cual trasladará ese gravámen a sus proveedores de otros bienes o servicios.

c) La incidencia.- Es "el fenómeno por medio del cual la carga tributaria recae sobre un individuo, que generalmente es el consumidor" - (18), razón por la cual este sujeto ya no puede trasladar el impuesto, resultando con ello que la incidencia se puede dar en cualquier etapa inclusive en la percusión, por ello, en este último caso la percusión y la incidencia pueden coincidir, como ejemplo sería en lo referente a los impuestos directos.

- (17) CORTINA, ALFONSO.- "CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO".- 1a. EDICION.- EDITORIAL PORRRUA, S.A.-MEXICO 1977.-PAG.106.
- (18) SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS.- "NOCIONES DE DERECHO FISCAL".- 1a. EDICION.-EDITORIAL PAC, S.A DE C.V. MEXICO 1984.- PAG. 87.

d) La difusión.- Es la consecuencia que sobreviene cuando el contribuyente sobre el -- que incidió la carga tributaria se ve afectado por menor capacidad de compra, de ahorro, de produc--- ción, lo que trae aparejado que los proveedores de esos bienes o servicios disminuyan gradualmente su prestación o su suministro, dejando de obtener por ello las utilidades por esas enajenaciones o servicios no realizados.

Otro de los efectos positivos, lo - constituyen la AMORTIZACION y la CAPITALIZACION.

La AMORTIZACION es el efecto económico que sobreviene cuando se grava los productos- de los bienes inmuebles, es decir, al capital o a los intereses que ese bien origine, por ello al -- implantarse un gravamen a esos ingresos, el valor- del inmueble se reduce al haber perdida del valor- del capital correspondiente. Por la inflación por la que atraviesa nuestro país es difícil identifi- car claramente la amortización, ya que los intere- ses bancarios fluctúan entre un 60% a 90% cuando - menos en la parte última de 1986.

Sin embargo, el ejemplo sería el -- siguiente, tomando como base un inmueble que pro-- duce rentas mensuales por \$500,000.00 las cuales - elevadas al año son \$6'000,000.00

Esta última cantidad, se multiplica por 60% que es la tasa mínima de interés en el --- ejemplo, por lo que, el valor del inmueble es de - \$10'000,000, ya que la renta anual no fue gravada- con ningún impuesto.

En este ejemplo, la amortización se daría para el caso de que el fisco gravara con un 20% la renta anual que es de \$6'000,000. El impuesto correspondiente sería de \$1'200,000, por lo que el ingreso neto será de \$4'800,000.

Ahora bien, para determinar el efecto de la amortización, se debe dividir \$4'800,000 entre el 60% que es la tasa de interés, resultando por consecuencia que el valor del predio sería de \$8'000,000, reduciéndose por ende su valor por el efecto de la amortización en \$2'000,000. Con base en lo anterior, si el contribuyente pierde parte del valor de ese bien como consecuencia del gravamen lo cual sería en caso de enajenación, a ese efecto se le denomina ELISION.

La CAPITALIZACION se produce cuando se elimina o se reduce el gravamen a los ingresos por capital o por intereses, caso en el cual el bien aumenta de valor.

Los ejemplos anteriores, perfectamente encuadrarían en estos casos, siempre y cuando se partiera de la base de que el ingreso por capital o por intereses esté gravada, y en caso de que esos ingresos se desgraven el valor del inmueble por capitalización.

Por último, la ABSORCION es otro de los efectos positivos de la tributación, la cual se da cuando "al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo sino lo absorbe, pero -

procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados" (19).

Por otra parte, cuando un contribuyente no cumple con su obligación de manera ilegal incurre en un ilícito tributario que conduce a una omisión, a una evasión o a una sustracción ilegal de pago y por ende a una infracción; pero si lo hace además con responsabilidad penal, a un delito fiscal, por ello, dentro de los efectos negativos se encuentra la evasión y la elusión.

En efecto, se ha llegado a afirmar que un contribuyente que no cumple en forma legal con la obligación fiscal a que está obligado, en estos casos se está en presencia de una elusión.

Se estima, que la elusión siempre es un comportamiento ilegal, ya que de manera ilegal "renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen... (por lo cual puede imputar) el abandono, reducción o modificación tecnológica o no de los procesos productivos; la abstención en usos, consumo o gastos en general; la emigración de personas o bienes a naciones extranjeras o a territorios nacionales fiscalmente mejor tratados". (20).

- (19) DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO.- "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO".- 2a. EDICION. EDITORIAL PAC, S.A DE C.V.- MEXICO 1986.-PAG 63.
- (20) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. QUINTO NUMERO EXTRAORDINARIO.- MEXICO 1973.- PAGS. 32 Y 33.

No se desconoce, que existen autores que sostienen que la elusión fiscal es legal, pero la verdad no niegan que estas practicas son ilegítimas al estar en conflicto con el interés social. Así, sostienen que la elusión fiscal --- "puede ser definida como el uso legal de 'refugios fiscales', 'excusas fiscales', 'paraísos fiscales' o 'trucos fiscales' con el objeto de no pagar impuestos". Aunque la evasión fiscal es ilegal y la elusión fiscal no lo es, ambas son similares en sus efectos económicos. Legalidad "no significa que las prácticas de elusión fiscal son legítimas, en el sentido de que tales prácticas no entren en conflicto con el interés social". (21).

Por último, se estima que el ilícito tributario, al ser una evasión, omisión o sustracción, inclusive elusión, esto conlleva a una infracción o a un delito, figuras estas que se -- analizarán en el Capítulo Cuarto de esta tesis.

Es importante señalar, que dentro de las exposiciones que se han efectuado a las reformas a las leyes fiscales para 1986, se señala que estas tienen como objeto atacar la evasión y la elusión tributaria, razón por la cual, se estima que ambas conductas son igualmente ilegales.

Por ello, seguramente el legislador consideró que era mejor definir en nuestro Código Fiscal de la Federación, dos situaciones: que las

(21) GARCIA ALBA UDUNATE, PASCUAL.- "LA EVASION-FISCAL EN MEXICO".- UNIVERSIDAD AUTONOMA METROPOLITANA.- MEXICO 1982.- PAG. 30.

contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran; y señalar que son créditos fiscales, los que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o sus accesorios, tal y como se señala en los artículos 4o. y 5o. del actual Código Tributario; y abandonar la tesis de Pugliesi que afirma que "el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel que se manifiesta o realiza el acto jurídico cuya luz condiciona la obligación del ciudadano de pagar el tributo" (22), es decir, deja de definir cuando nace la obligación, y de que crédito fiscal, es la obligación determinada en cantidad líquida, como se definía en los artículos 17 y 18 del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982.

Lo anterior, implica una nueva postura, en donde si bien es cierto que se sigue suprimiendo la referencia al Estado como la entidad que establece las contribuciones, y se sigue considerando a la ley como su fuente formal, si distingue que crédito fiscal es lo que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes de contribuciones o de aprovechamientos, por lo que no importa la índole o situación jurídica del deudor, aunque si la fuente de la obligación debe derivar de una norma tributaria.

(22) PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO.- "ESTRUCTURA JURIDICA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION".- 1a. EDICION.- MANUEL PORRUA, S. A. LIBRERIA.- -- MEXICO 1977.- PAG. 38.

Por otra parte, en nuestra legislación, se distingue las siguientes etapas de la obligación tributaria.

a) El nacimiento de la obligación, - o como dice nuestra ley, las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley (artículo 6o. Código Fiscal Federación), y se pagarán en moneda nacional (artículo 20 Código Fiscal Federación), comprendiendo su determinación al fisco o al contribuyente (artículo 6o.).

b) La determinación de las contribuciones, corresponde generalmente al contribuyente, lo cual implica una autodeterminación o autoimposición, por lo que corresponde al contribuyente reconocer la existencia del hecho generador, es decir, lo identifica, lo determina, lo cuantifica y lo declara, determinando unilateralmente también sus obligaciones formales y sustantivas.

Pero desde luego, el fisco conserva la facultad de comprobar que el contribuyente ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar contribuciones o créditos fiscales omitidos. (Artículo 42 Código Fiscal Federación).

c) Su exigibilidad.- Las contribuciones, los aprovechamientos y sus accesorios dan origen al crédito fiscal, el cual tiene derecho a ser percibido por el Estado y sus organismos descentralizado, (artículo 4o. Código Fiscal Federa--

ción) y se debe de pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas -- (artículo 6o. Código Fiscal Federación); por lo -- que en su caso, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. (artículo 145 Código -- Fiscal Federación).

Es por ello, que con la reforma se precisa nuevamente que el pago del impuesto no debe ser en moneda extranjera; es decir, las contribuciones y sus accesorios se causan y pagan en moneda nacional; sin embargo, sí se enfatiza en la reforma que para la determinación de las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate; suprimiéndose el tipo de cambio ponderado con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito en la ciudad de México, siendo dicho cambio el que mensualmente publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la primera semana del mes siguiente, -- para cada uno de los días de dicho mes de calendario.

2. EL CALCULO DE RECARGOS (Se reforman los párrafos primero y segundo del artículo 21, lo cual está -- relacionado con el Artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal vigente).

Se modifica el tratamiento de los -- recargos que deben cubrirse por pagos extemporáneos no espontáneos, eliminándose el tope del ---

250% para señalar como límite el 300% al 30 de --- abril de 1986, y del 500% a partir del 1o. de mayo del mismo año, todo esto del monto del crédito fiscal. Por otra parte, se aumenta a 8.25% la causación mensual de esos recargos, aclarándose que los recargos ya generados al 250% a partir del 1o. de enero de 1986 se reanuda su causación hasta el 500%.

Por lo que hace a la causación de recargos para en caso de prórroga o de pago en parcialidades será del 5.5% mensual de causación de los recargos por financiamiento sobre saldos insolutos, causando estos recargos, las multas y recargos moratorios, cuando el contribuyente solicite pagar estos créditos fiscales en parcialidades y le sea autorizado.

Es claro, que con estas medidas el fisco pretende que los contribuyentes morosos no obtengan un beneficio financiero indebido, además de que con esto agiliza los procedimientos recaudatorios, porque el contribuyente debe de pagar, lo más pronto posible, lo que ha omitido.

Desde luego, que se debe de regular el pago bajo protesta, con lo cual el contribuyente se evitaría la causación de recargos hasta el 500% en caso de controversia y no se disuadiría al contribuyente de interponer los medios de defensa, ya que la tramitación de estos generalmente es lenta, con lo cual, en caso de que esté garantizado el interés mediante fianza, los recargos se incrementan notablemente hasta llegar al 500%.

Por último, en relación al pago de-

contribuciones que se efectúen mediante cheque sin fondos, se elimina el plazo de tres meses para iniciar el cómputo de recargos, que estaba previsto para estos casos, de manera que los recargos correrán a partir del día siguiente en que debió hacerse el pago.

Por lo que hace al Artículo Segundo. Transitorio, existen opiniones de que el mismo es anticonstitucional, toda vez que señala que los recargos causados con anterioridad al lo. de mayo de 1986, que ya hubieren alcanzado el 300% sobre el importe de las contribuciones, a partir de esa fecha se reanudarán hasta llegar al 500%.

Lo anterior implica, según se afirma, una violación al artículo 14 Constitucional, - que establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

El antecedente de este precepto --- constitucional es el artículo 31 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814, que señalaba que "Ninguno puede ser juzgado ni sentenciado, sino después de haber sido oído legalmente" (23); y el artículo 14 de la Constitución de 1857 en donde se plasmaba que "No se podrá expedir ninguna Ley retroactiva". (24).

En esa época, era fundamental deter

- (23) SECRETARIA DE GOBERNACION.- "CONSTITUCIONES-
DE MEXICO",.- EDICION FACSIMILAR.- MEXICO ---
1957.- PAG. 9.
- (24) IDEM.- PAG. 163.

minar el principio de no retroactividad, razón por la cual se sostuvo en la Constitución de 1824 que: "Queda para siempre prohibido todo juicio por comisión y toda ley retroactiva" (25), sin importar -- que esa Ley se expidiera o se le diera efectos retroactivos.

Ahora bien, desde entonces, y en relación a la Constitución de 1857, se señalaba que esto "es una prohibición hecha al Poder Legislativo... (por lo que no puede) expedir leyes en consideración y para la decisión de hechos pasados -- con anterioridad a su publicación, que son las que se llaman leyes retroactivas" (26), razón por la cual inclusive se reclamaba que las acciones de -- los hombres no puedan ser juzgados sino por leyes preexistentes.

Nuestra Constitución vigente, ya no alude a "expedir" sino a "dar efectos", por lo que existen dos posturas: la primera que sostiene que la prohibición constitucional abarca tanto al Poder Legislativo como al Poder Judicial, apoyandose seguramente en los antecedentes históricos; y la segunda, que esa prohibición es sólo para el poder judicial o el órgano de aplicación, que es sobre lo que la sustentante se inclina, tomando en cuenta que el interés en juego que existe en el ámbito fiscal es el interés público, al afectar al gasto público.

Se afirma que el texto constitucio-

- (25) MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO.- "ESTUDIOS SOBRE - GARANTIAS INDIVIDUALES".- 4ta EDICION FACSIMILAR.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1983. PAG. 363.
- (26) IDEM,- PAG. 367.

nal que se comenta, eleva a garantía constitucio--
nal el "conflicto de leyes en el tiempo, partiéndo
se del supuesto que existen dos leyes, una abroga--
da y otra vigente, previendo la misma situación --
jurídica, disponiéndose que tan solo se pueda apli--
car la que está en vigor y no la anterior. Se par--
te del principio, que las leyes se dictan para re--
gir en el futuro (EX NUNC) y no para el pasado (EX
TUNC)". (27); desde luego que esta postura alude --
exclusivamente a la ley que ha creado el Poder Le--
gislativo.

Ahora bien, como la problemática se
ría definir lo que es "dar efectos retroactivos",
se podría aseverar que esta consiste en aplicar un
ordenamiento vigente a situaciones reguladas por
una ley que ha sido abrogada o derogada por ese --
nuevo cuerpo legal, en virtud de que sus efectos -
jurídicos no han terminado, pero esa nueva ley no
fue expedida para regular dichas situaciones que -
iniciaron sus efectos antes de su vigencia. Por -
ende, expedir una ley con efectos retroactivos, es
aquella que al iniciar su vigencia, de acuerdo con
su texto, regula no solo las situaciones que acon--
tezan durante su vigencia, sino también aquellos
hechos jurídicos que acontecieron previamente, y -
que estaban regulados por una ley abrogada, pero que por
no terminar sus efectos, a esos hechos le son aplicables
esa nueva norma jurídica que los contempla también.

Bajo este punto de vista, se estima
que la prohibición que contiene el artículo 14 ---
Constitucional, es para el juzgador, quien es el -

(27) CASTRO V, JUVENTINO.- "LECCIONES DE GARAN---
TIAS Y AMPARO".- 3a. EDICION.- EDITORIAL PO--
RRUA, S. A.- MEXICO 1981.- PAG. 234.

que da efecto retroactivo a una ley, es decir, la aplica a un ámbito temporal para el cual no está vigente; de donde, como el legislador no tiene esa prohibición constitucional, este si puede expedir leyes con vigencia retroactiva, razón por la cual se estima que no es anticonstitucional el Artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación, que contiene una vigencia retroactiva.

A mayor abundamiento, en virtud de que en la prescripción constitucional aludida, el Poder Legislativo no puede dar efecto a una ley, porque no es un tribunal previamente establecido; pero si puede expedir leyes con vigencia retroactiva, pero desde luego sin que estas autoricen a los jueces a formar el proceso a su discrecionalidad.

Esta prohibición dirigida al Poder Judicial, no liga al Poder Legislativo, máxime que sería absurdo que si una ley tiene vigencia retroactiva, a su aplicación se le denomine efecto retroactivo, pues el juez tiene la obligación de aplicarla, ya que fue expedida para obrar sobre esos actos anteriores a su vigencia y de los cuales el juez en todo caso tiene conocimiento.

No se desconoce que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene dos criterios, pero estos parece ser que están perfectamente definidos: No existirá violación a lo dispuesto en el artículo 14 Constitucional, cuando se trate de particulares quienes "no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público; de suerte que cuando una ley lesiona un derecho de esta cla-

se, no hay retroactividad, aún cuando la existencia de derecho sea anterior a la ley. (Apéndice al -- Tomo CXVIII, Tesis 922" (28).

Concretamente, y en lo relativo a las leyes fiscales, nuestro más Alto Tribunal, en jurisprudencia sostiene lo siguiente:

"Tesis 274.-RETROACTIVIDAD DE LAS - LEYES FISCALES.- Si bien las leyes-fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar -- las bases de tributación, la justicia de tal retroactividad solo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que - afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes --- (ahora contribuyentes) han de cu--- brir por el tiempo anterior a la -- nueva Ley, la diferencia que resulta entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo". (29).

3. LA DEVOLUCION. (Se reforman el primero y quinto párrafo del artículo 22 y se adiciona con dos párra-- fos finales).

- (28) BURGOA, IGNACIO.- "LAS GARANTIAS INDIVIDUALES".- 7a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1972.- PAG. 514.
- (29) CASTRO V, JUVENTINO.- OB. CIT.- PAG. 239

Se introduce una opción: ahora las autoridades fiscales, al devolver las cantidades que adeuden a los contribuyentes pueden hacerlo, no solamente mediante cheques, sino mediante la entrega de certificados expedidos a nombre del contribuyente; estos certificados se aplican al pago de contribuciones a cargo del contribuyente que pague mediante declaración, o que deba de enterar en su carácter de retenedor.

Esta unilateral opción, parcialmente hace nugatoria la devolución de impuestos pagados en efectivo y que los particulares la solicitan, ya que cuando así acontece lo que quieren es dinero en efectivo y no certificados, razón por la cual se estima que esto es una figura equivalente a la compensación.

Por otra parte, se señala que si la devolución se efectúa fuera de los cuatro meses -- hasta el 30 de abril de 1986; y de dos meses a -- partir del 1o. de mayo del mismo año, los recargos que pague la autoridad no excederán del 300% en el primer caso y del 500% en el segundo, causándose mensualmente recargos al 8.25%, aludiendo parece ser, a la devolución cuando se haga en efectivo, sin señalar por consiguiente si los recargos se causan cuando la devolución sea mediante certificado, maxime que este al no ser en efectivo, solo sirve para pagar contribuciones propias o retenidas, vía una compensación sui genesis.

Aún cuando se señala la causación de recargos para cuando la autoridad realiza la devolución después de los cuatro o dos meses, sin --

embargo, sigue siendo omisa esta regulación en --- cuanto a la forma de computar dicho plazo, máxime que no se regula la notificación o expedición de un acto de autoridad que admita a trámite la devolución.

En efecto, cuando el contribuyente solicita se la autorice su devolución en materia del impuesto sobre la renta, mediante el formato HISR-128, esta solicitud puede ser devuelta por la autoridad por estar incompleta quedando latente en este caso si el término se suspende, o nunca se ha iniciado.

Por otra parte, si la autoridad administradora gira la autorización de devolución, - la cual es notificada antes de los cuatro meses o de dos meses al contribuyente, pero el cheque que contiene la cantidad a devolver emitido por la Tesorería de la Federación es entregado en forma posterior a los cuatro meses o dos meses, surge también la controversia sobre la forma de computarse el término.

Si se hace una interpretación literal del precepto que se comenta, se opina que los cuatro o dos meses en su caso, para efectos de la devolución se inicia, cuando la solicitud de devolución, que posteriormente se autoriza, es recibida por la Oficialía de Partes de la autoridad fiscal, y concluye cuando el contribuyente le es entregado el cheque para su cobro, aunque este último no sea acto notificable, ya que la ley no regula nada inverso.

Más aún, del análisis a dicho precepto es evidente que no se regula la obligación del contribuyente de presentar declaración complementaria para el caso de que la devolución fuere menor a la solicitada; situación esta que tampoco se prevee en la forma HISR-128 en materia del impuesto sobre la Renta.

Por último, es importante señalar, que se continúa sin distinguir cantidades pagadas indebidamente o en cantidad mayor a la debida, lo cual se estima acertado, ya que el pago de lo indebido puede ser total o parcial; además de que se dispone en forma general que si el fisco no efectúa la devolución dentro del lapso de ley será responsable de mora quedando obligado a pagar los recargos de ley.

4. LA COMPENSACION. (Se reforma el último párrafo del artículo 23 y se adiciona con un penúltimo párrafo).

En relación a la compensación, se adiciona la facultad de la autoridad para compensar de oficio contra el saldo a favor manifestado por el contribuyente en su declaración o en la forma especial de devolución o en escrito de solicitud de devolución, siempre y cuando:

- a) Exista sentencia ejecutoriada.
- b) Que los adeudos sean firmes por cualquier otra causa.

- c) Se emita resolución, que se notifica que personalmente, mediante la -- cual se efectúe la compensación - de oficio.

a) En relación a la sentencia ejecuto riada, el Código Federal de Procedimientos Civiles, en sus artículos 354 a 357 preceptúa sobre la sente ncia ejecutoria, que la cosa juzgada es verdad, - legal y contra ella no se admite recurso ni prueba- de ninguna clase; disponiéndo que hay cosa juzgada- cuando la sentencia ha causado ejecutoria; y causan ejecutoria las sentencias:

- que no admiten recurso
- las que admitiéndolo, no fueron recu rridas.
- las consentidas expresamente por - las partes.

Igualmente ese Código Federal de Proce dimientos Civiles, dispone que las sentencias causa n ejecutoria por ministerio de ley o por declaraci ón judicial; será por ministerio de ley en los caso s en que no admitan recurso o la consientan expres amente las partes; y mediante declaración judicial a petición de partes en el caso de que esa sentenci a siendo recurrida no lo haya sido, o se haya decl arado desierto el interpuesto o se haya desistido el recurrente.

Sin embargo, es necesario aclarar -- que la "sentencia ejecutoriada es aquella contra -- la cual no cabe ningún recurso ordinario, aunque -- pueda ser revocada o modificada mediante algún recu rso extraordinario, como una apelación extraordina ria o un juicio de amparo, que, aunque no es ----

propiamente un recurso, si opera como tal y tiene efectos semejantes" (30).

b) En relación a la firmeza de los a deudos, parece ser que es un concepto más amplio -- que sentencia ejecutoriada, puesto que por adeudo -- firme, debemos de entender aquel que ya no puede -- ser modificado ni mediante recursos extraordinarios.

Como se nota, en este numeral no se contempla que las controversias radicadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son resueltas mediante resolución o sentencia, las cuales pudieran quedar ejecutoriadas por ministerio de ley en forma muy discutible ya que nunca han emitido un acuerdo que señale esta peculiaridad. Por lo que -- hace que estas son recurribles, entonces para su -- ejecutoriedad se requiere declaración judicial, en este caso administrativa, de que la resolución o -- sentencia causó ejecutoria a petición de las partes porque siendo un acto recurrible no lo fue, o se de claró desierto el interpuesto, o se desistió el re-- currente, lo cual no acontece, ya que ni una de estas autoridades emiten constancias o acuerdos que -- señalen que esas resoluciones o sentencias que han dictado están firmes, y con base en esto proceda la autoridad a efectuar la compensación de oficio que se comenta.

La compensación es un medio de ex-- tinción de las obligaciones fiscales, y de acuerdo con el artículo 2186 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común, y para toda la República en materia federal, el efecto de la compen--

(30) PEREZ PALMA, RAFAEL.- "GUIA DE DERECHO PROCESAL CIVIL".- 4ta. EDICION.- CARDENAS, EDITOR.- Y DISTRIBUIDOR.- MEXICO 1976.- PAG. 496.

sación es extinguir por ministerio de ley las dos deudas hasta la cantidad que importe la menor; razón por la cual no se encuentra impedimento para que la compensación pueda ser hecha de oficio por la autoridad o por el contribuyente mediante el -- aviso correspondiente.

La compensación opera generalmente mediante la presentación del simple aviso, sin necesidad de que exista por ello resolución; es decir, procede la compensación sin que medie previa manifestación de deuda, ni del deudor y del acreedor, ya que es bastante que existan las dos deudas para que previo aviso en formato oficial, se produzca la compensación, a lo cual se podía denominar compensación por ministerio de ley; pero en -- caso de que la autoridad rechace total o parcialmente la compensación, esto debe constar en oficio resolutorio en donde se funde y motive la no procedencia de la compensación, y por ello se le oblige al contribuyente a pagar el impuesto omitido y los recargos y por ende a formular declaración complementaria.

Lo que se sostiene, tiene su apoyo en lo que literalmente señala el artículo 23 del - Código Fiscal de la Federación, consistente en que la compensación "podrá" llevarse a cabo tanto por el contribuyente como par la autoridad fiscal. De esto se infiere que la compensación opera en forma automática, por ministerio de ley, es decir, tal y como lo ha aseverado el H. Tribunal Fiscal de la - Federación, tramitada la compensación "se realizará una simple operación aritmética, sin necesidad de que medie propiamente una resolución administra

tiva que la declare procedente y a partir de la cual surta efectos. Esta realización tendrá como único objeto reconocer la situación de coincidencia del carácter de acreedor y de deudor en el Era rio Federal hacia una persona de derecho público o de derecho privado, que a su vez ha llegado a ser deudora y acreedora suya. Tal coincidencia se produce entonces cuando uno u otro, siendo deudor solo o únicamente acreedor, se constituye también en acreedor o deudor o viceversa. De esto se desprende que para saber cuando debe tenerse por compensado un crédito fiscal, debe precisarse el momento que es exigible, y también el momento en que es exigible la obligación con la cual se ha compensado. Exps. Acumulados Núms. 1126/942 y 1537/942. 26 de octubre de 1943. (R.T.F., año VIII, núms 85 y - 86, enero y febrero de 1944, pág. 31 y 32)" (31).

5. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. (Se reforma el primer párrafo del artículo 27, y se adiciona con un último párrafo; relacionado con la reforma al artículo 64 fracción I, primero y segundo párrafos y con la adición a su fracción II con los incisos f) y g); asimismo con la reforma a la fracción IV del artículo 79 y con su adición de la fracción VI; y en relación con la reforma al artículo 110 último párrafo y a su adición con una fracción V).

- (31) FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.- "JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL. CRITERIOS SUS-
TENTADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN MATERIA DE DERECHO PROCESAL FISCAL -
1937-1970".- 1a. EDICION.- EDITORIAL JUS, --
S. A.- MEXICO 1976.- PAGES. 107 Y 108.

Se señala como obligación formal -- primordial de las personas físicas y morales obligadas a presentar declaraciones periódicas, además de proporcionar la información relacionada con su identidad como contribuyente, su domicilio y en -- general sobre su situación fiscal, la de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Ahora bien, toda solicitud o el --- aviso que se presenta extemporáneamente que se -- refiera a la información relacionada con la identidad del contribuyente, su domicilio y en general -- sobre su situación fiscal; de acuerdo con la reforma en 1986 para el Código Tributario que se comenta, surtirán efectos a partir de la fecha en que -- sean presentados y no a partir de la fecha en que -- el contribuyente manifiesta que aconteció el he--- cho; pero sí el contribuyente no solicita su ins-- cripción o lo hace extemporáneamente no espontánea o cambia de domicilio y no presenta el aviso o lo hace extemporánea no espontáneamente da lugar a lo siguiente:

A que no le beneficie lo señalado - en la fracción I del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación; por ello no queda obligada la autoridad a determinar en primer lugar, sus contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses, ya que en caso de estas irregularidades, aún cuando no existiera ninguna omisión de presenta--- ción de declaración de ejercicio de alguna contribución, el fisco puede determinar contribuciones - omitidas correspondientes a ejercicios anteriores, sin más limitación que la extinción de facultades de la autoridad fiscal. Además a que se sancione-

con una multa en la cuantía de \$10,000.00

Por último, en lo relativo al cambio de domicilio sin aviso espontáneo extemporáneo, -- origina que el contribuyente incurra en un delito -- que se equipara al de defraudación fiscal, cuya -- sanción es de tres meses a tres años de prisión.

Sin embargo, como lo fundamental es que esos avisos sean espontáneos, se debe de entender que así lo serán cuando no medie ningún reque-rimiento o ninguna gestión de comprobación de cumplimiento de disposiciones fiscales de autoridad.

De ahí, que las notificaciones surte sus efectos al día siguiente hábil, en que fueron hechas, bastaría con que esos avisos se presen-ten ante la autoridad fiscal el mismo día de la -- notificación, para que válidamente se sostenga que su presentación se hizo espontáneamente.

Como antes se mencionó, otra reforma consiste, en que si el contribuyente no cita su clave, o utiliza alguna no asignada en sus declara-ciones, avisos, solicitudes y promociones, se hace acreedor a una multa hasta de \$20,000.00 o al 1% - de las contribuciones declaradas sin que excedan - de esa cantidad; si se señala otro domicilio al que fiscalmente corresponda, la multa será \$10,000.00.

Es verdaderamente importante el Re-gistro Federal de Contribuyentes, ya que es un ---

instrumento de control del fisco federal, para -- identificar y controlar a las personas físicas y -- morales que tienen a su cargo el cumplimiento de -- obligaciones formales y sustantivas por disposi--- ción de ley.

El antecedente del Registro Federal de Contribuyentes, es el Decreto Presidencial, del 22 de abril de 1957, en donde se estableció el Padrón Federal de Causantes; posteriormente, el 17 de junio de 1980, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el de Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes.

En la actualidad, el Registro Federal de Contribuyentes, se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor a partir del 10. de marzo de 1984.

6. LA CONTABILIDAD. (Se reforma el último párrafo del artículo 28, relacionado con la adición al artículo 29 con un segundo y tercer párrafos, en relación con la reforma al 55 fracción V).

Respecto a la contabilidad, y como una medida tendiente a combatir la evasión fiscal, según afirman reiteradamente los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece que los contribuyentes con local fijo y que realicen sus operaciones con el público en general, ahora tengan que llevar una máquina registradora de comprobación fiscal.

La contabilidad, "en un sentido restringido, es la técnica, clasificación y registro de las operaciones de una entidad, para producir información oportuna, relevante y veraz. En una dimensión más amplia y actual, la contabilidad es la disciplina que se enriquece con las áreas administrativa, jurídica y fiscal, financiera, costos y auditoría". (32).

Ahora bien, como la contabilidad es el registro e información de transacciones u operaciones, los contadores públicos afirman que es una ciencia, aunque para otros es un arte; por ello la contabilidad también es definida como: "El arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos monetarios, transacciones que son, en parte al menos, de carácter financiero" -- (33); todo lo cual se debe efectuar en registros identificados y metódicos en donde se individualicen las transacciones u operaciones de un contribuyente.

Es decir, el registro de esas transacciones u operaciones de una empresa, se debe -- llevar a cabo en hojas debidamente encuadernadas y foliadas, y en donde desde luego se requiere el -- uso de la partida doble.

La partida doble, es el "principio que rige el registro contable de las operaciones -

- (32) FRANCO DIAZ, EDUARDO M.- "DICCIONARIO DE CONTABILIDAD".- 2a. EDICION.- SIGLO NUEVO EDITORES, S.A.- MEXICO 1980.- PAG. 47.
- (33) MANCERA HNOS. Y COLABORADORES.- "TERMINOLOGIA DEL CONTADOR".- 8a. EDICION.- EDITORIAL-BANCA Y COMERCIO.- MEXICO 1981.- PAG. 92.

de una empresa. Establece que el valor de los -- cargos debe ser igual al valor de los abonos o, en forma más simple, se enuncia diciendo que a todo - cargo corresponde un abono". (34), dando como consecuencia, que el activo es igual a pasivo más capital.

Estos registros o libros de contabilidad técnicamente son clasificados en principales y en auxiliares, dependiendo si la ley mercantil los exija como obligatorios para los comerciantes.

Sobre el particular, anteriormente, nuestro Código de Comercio señalaba que estos libros de contabilidad eran; el de inventarios y balances, el diario y el mayor o de cuentas corrientes, esto fue criticado al sostenerse que esas disposiciones quizás eran "pertinentes para su época, pero que en la actualidad están retrasadas, dado el adelanto que el arte de la contabilidad ha experimentado: existen ahora sistemas que en la época que el Código se formó (1889) ni siquiera se -- pensaban". (35).

Quizá por ello, nuestro Código de - Comercio ya reformado, actualmente señala que los comerciantes están obligados a llevar y mantener - un sistema de contabilidad adecuado, mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y --

(34) FRANCO DIAZ, EDUARDO M.- OB. CIT.- PAG. 150.

(35) CASO, ANGEL.- "DERECHO MERCANTIL".- ESCUELA-BANCARIA Y COMERCIAL.- MEXICO 1939.- PAG. -- 215.

procesamiento que mejor le acomoden, aludiendo concretamente a los Libros Mayor y de Actas. Pero -- ahora, la legislación fiscal ya enuncia también a los libros Diario y Mayor, como se señala en el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal, y a partir de 1986, solo para algunos contribuyentes, es decir, los que tengan local fijo, que realicen actividades con el público en general y así se les imponga el fisco, deben de llevar como parte de -- sus registros contables a las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Desde luego, que con esta obligación, el fisco pretende "combatir de manera directa y eficaz la evasión fiscal, pues las máquinas cuentan con memoria permanente e inviolable, de -- tal manera que no pueden ser borradas o alteradas las cantidades que registren, ya que no pueden ser abiertas sin que quede huella clara de tal hecho". (36).

En consecuencia, en materia fiscal, la contabilidad de los contribuyentes está integrada por los siguientes libros principales: Libro -- Diario, Libro Mayor y Libro de Actas, así como por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros; formando parte de esta contabilidad, los sistemas y registros sociales; la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, contabilidad esta, a través de la cual es posible determinar los ingresos y las utilidades.

Por otra parte, están obligados a registrar en esas máquinas de comprobación fiscal el valor de los actos o actividades, los contribu-

yentes que:

- Realicen operaciones con el público en general.
- Que tengan local fijo.
- Que se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Que paguen una cuota anual de -- \$62,500.00 por cada máquina, pagando por ocho años completos, es decir, todo contribuyente debe pagar \$500,000.00 iniciales para poder tener esta máquina. (Arts. 29 Código Fiscal de la Federación y 53 de la Ley Federal de Derechos).

Asimismo, si no se utilizan estas máquinas, o las destruyen o alteran, dará origen a la determinación presuntiva de utilidad o de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto de acuerdo con el artículo 55 fracción V, del Código Tributario que se analiza.

Por la importancia de la contabilidad de los contribuyentes, es incuestionable que las leyes fiscales deben de señalar específicamente cuales son los libros y registros de contabilidad que los contribuyentes tienen la obligación de

llevar, independientemente de que también se indique en que deben consistir, y además, que en ley no se hagan distinciones sobre el particular como sucede con los que tienen local fijo y realizan operaciones con el público en general; ya que si por política fiscal, esto se debe señalar vía excepción en la Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para cada ejercicio fiscal; además se debe prever las consecuencias jurídicas si el contribuyente no paga la cuota anual a que se ha hecho referencia, cuando se trata de un servicio público que todavía no disfruta.

7. LAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS Y SU PRESENTACION EN CASO DE CONSENTIMIENTO PARCIAL. (Se reforma el segundo párrafo del artículo 32 y se le adiciona un párrafo tercero, pasando el actual tercer párrafo a ser cuarto párrafo de dicho artículo; en relación con la reforma al artículo 144 primer párrafo, y la adición a este precepto con los párrafos segundo, tercero y cuarto, pasando los actuales párrafos segundo, tercero y cuarto a ser los párrafos quinto, sexto y séptimo).

Con la reforma habida en 1986, se aclara que la presentación de declaraciones complementarias las puede formular el contribuyente en cualquier momento durante el procedimiento de comprobación, y no solamente "cuando se inicie el ejercicio de comprobación" como se señalaba lite-

ralmente en el Código Fiscal de la Federación en el año anterior, lo cual será en las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que hasta la fecha no son otras que el formato normal de declaración anual.

No obstante lo anterior, se considera que es desafortunada esta aclaración, toda vez, que quien es sujeto de comprobación mediante una visita domiciliaria, o mediante una revisión de escritorio, tienen ventajas en relación a aquellos contribuyentes que se hicieron dictaminar, pues los primeros pueden obstaculizar la visita, al no presentar sus libros, por omitir ingresos en más de un 3%, por no utilizar las máquinas de comprobación fiscal, y por ello, sean sujetos de una determinación presuntiva, en el momento en que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 50% de la contribución omitida, cuando el infractor la pague antes del cierre del acta final de visita; o al 100% si paga el impuesto omitido antes de que le notifiquen la liquidación de impuestos, y 150%, en los demás casos.

Desde luego, que este tratamiento, podría desalentar a los contribuyentes para dictaminar para efectos fiscales sus estados financieros, así como para acatar lo solicitado en materia de revisión de escritorio.

Por último, por lo que hace a la comprobación de delitos, sí se permite que el contribuyente formule declaración complementaria durante el procedimiento de comprobación, jurídicamente el fisco federal no puede manejar una declaración de perjuicio, pues este no existe, ya que

el perjuicio no existe en la medida que la omisión de contribuciones fue "corregida" mediante una declaración complementaria, con lo cual se desvirtúa la necesidad social de que invariablemente se sancionen los delitos fiscales, como lo es el de la defraudación fiscal o los delitos a él equiparables, por ser estos de orden público.

C A P I T U L O T E R C E R O

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE, EN SU TITULO TERCERO.- - DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- CA PITULO UNICO. (Artículos 33 al 69).

1. LA OMISION DE PAGOS PROVISIONALES Y LA CUANTIFICACION DE LA LIQUIDACION PROVISIONAL. (Artículo Tercero de vigencia anual en relación con el artículo 41 fracción I, NO REFORMADO).

De acuerdo con el artículo 41 fracción I, no reformado, adicionado, ni derogado, es fundamental para el fisco federal el que los contribuyentes presenten oportunamente sus declaraciones, sus avisos y demás obligaciones formales, ya que con esto puede hacer efectiva la lucha contra la evasión y la elusión tributaria, al agilizar con esto el sistema recaudatorio.

Es por esto, que cuando el contribuyente o responsable solidario omiten la presentación de alguna declaración periódica para el pago de contribuciones de carácter provisional, la autoridad podrá hacer efectiva una cantidad igual a la contribución que hubiera enterado o haya sido determinada por la autoridad en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se --

trate. Aunque por la reforma al artículo 60. de este ordenamiento, se debe de reformar el artículo 41 fracción que se comenta, contemplando las declaraciones mensuales; las declaraciones bimestrales para las personas morales sin fines lucrativos, -- así como para determinadas personas físicas (independientes, arrendamiento, actividades empresariales).

Sin embargo, de conformidad con el Artículo Tercero de las Disposiciones de Vigencia Anual, se incrementará con la que resulte de aplicar a la misma el factor 1.6, entero éste, que no libera a los obligados a presentar la declaración omitida.

Por ello, la sustentante opina que este precepto debe de ajustarse a las reformas al artículo 60. del Código Fiscal de la Federación -- del 30 de abril del presente año, en la medida de que los pagos provisionales por ejemplo para sociedades mercantiles, organismos descentralizados e instituciones de crédito en materia de Impuesto -- sobre la Renta, dejan de ser cuatrimestrales y trimestral para ser mensuales, por lo que en caso de omisión de presentación de una declaración mensual, se debe de estar al entero de cualquiera de las -- once declaraciones mensuales anteriores incrementada por el factor del 1.6 en su caso; sin embargo, -- ese por ciento se debe reducir, tomando en cuenta -- que la inflación de un mes a otro mes, no excede -- del 60%, según los informes que publica el Banco -- de México.

Es incuestionable, que este procedimiento es aplicable únicamente cuando exista omisión de presentación mensual, no cuando la declara

ción provisional sea presentada extemporáneamente, como consecuencia de alguna petición ante la autoridad administrativa de reducción al entero, por lo que en caso de liquidación provisional sería esta anulable.

Por lo delicado de este procedimiento, se debe adicionar el precepto en cuestión, contemplando esa situación, máxime que contra dicha liquidación provisional es improcedente el recurso de revocación ante la propia dependencia fiscal.

Por último, el incremento del factor para 1986 fue de un 1.5, ya que en 1985 era 0.55, incremento este que desde luego se debe a la inflación que afecta al país, calculándose esta en relación al año anterior, sin embargo, como mes a mes no se da ese porcentaje de inflación, este factor se debe reducir.

2. FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN MATERIA DE CONTROL DE CAMBIOS. (Se adiciona el artículo 42 con un párrafo final).

En lo que respecta a las facultades de la autoridad para comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar contribuciones omitidas, así como para comprobar la comisión de delitos, tiene las siguientes facultades: la rectificación de errores aritméticos en declaraciones; el requerimiento de contabilidad, -

la práctica de visitas; la revisión de dictámenes, entre otras; facultades que como consecuencia de la adición que se analiza, también tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios.

Del análisis al primer párrafo del artículo 43 del propio Código Tributario y a la adición que se efectúa en 1986, se debe llegar a la conclusión que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, NO tiene facultades para determinar créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales en materia de las disposiciones sobre control de cambios, ya que de acuerdo con la adición: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá las facultades anteriores para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios", y por ende en caso de infracción a estas, a imponer las multas que correspondan.

3. LA VISITA DOMICILIARIA EN CASO DE CITATORIO Y CAMBIO DE DOMICILIO. (Se reforma el artículo 44 fracción II, segundo párrafo).

De conformidad con el artículo 43 - fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor, la orden de visita, entre otros, debe indicar:

"El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita".

No obstante lo anterior, con la re-

forma al artículo 44 fracción II se señala que "si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten".

La sustentante opina, que con esta reforma, se amplian más las facultades que tiene el fisco federal para practicar visitas domiciliarias, ya que sí el visitado hubiere presentado aviso de cambio de domicilio después de que los visitadores le dejaron citatorio por no haberlo encontrado, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior cuando conserve el local, sin que para ello requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, asentando tales hechos en el acta que levanten.

Desde luego, que la intención del legislador con esta adición, seguramente es la de evitar un retraso del ejercicio de las facultades de comprobación, sin embargo esta adición sí altera el contenido de las disposiciones fiscales, y de nuestras normas constitucionales.

En efecto, de acuerdo con el artículo 22 Del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el aviso de cambio de domicilio fiscal se debe de dar dentro del mes siguiente al que ocurra; lo que quiere decir, que el aviso se presenta una vez que se llevó a cabo esa situación, por lo que sí los visitadores dejan citatorio en un lugar -- donde ya no es el domicilio fiscal del contribuyente

te, podría ser irrelevante que se llevara a cabo - en ese lugar una auditoría.

En otras palabras, es en el domicilio fiscal en donde el contribuyente puede llevar su contabilidad (artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación); contabilidad ésta que es lo que precisamente se revisa, de ahí que si conserva el inmueble del anterior domicilio, -- desde luego que en el no está su contabilidad, razón por la cual, lo que se debe modificar es el -- precepto que alude al cambio de domicilio, precisando que el aviso de cambio de domicilio surtirá sus efectos a partir de la fecha en que sea presentado.

Así las cosas, si el aviso y el citatorio son simultáneos, la autoridad se deberá -- constituir en el nuevo domicilio, sin necesidad de una nueva orden o una ampliación a la misma, si se señala en ella el nuevo domicilio ya que con esto se evitaría una evasión fiscal y se cumpliría con lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional.

Por eso, se considera que esta reforma, atenta contra el principio de legalidad, -- contenida en el artículo 16 Constitucional, y en -- base al cual toda orden de visita en cuanto mandamiento escrito, además de provenir de autoridad -- competente, debe fundar y motivar la causa legal -- del procedimiento, razón por la cual en esa orden se debe expresar concretamente el lugar en el que la diligencia domiciliaria debe practicarse y no -- en otro diverso; por lo tanto, en acatamiento a -- ese principio Constitucional, aún cuando el contribuyente -- haya presentado aviso de cambio de domicilio, la orden respectiva debe contener con precisión el lugar o lugares en que la

diligencia debe realizarse, lo cual así ha sido - reconocido por nuestros tribunales al tenor de lo siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- LUGAR - DONDE DEBEN PRACTICARSE.- Las vi- sitas domiciliarias ordenadas -- por las autoridades competentes, deben de practicarse en el lugar indicado en la órden correspon-- diente, de conformidad con lo -- dispuesto por los artículos 16 - Constitucional y 84 fracción 1,- inciso a) y 11 del Código Fiscal de la Federación.

Revisión No. 479/81.- Resuelta - en sesión de 2 de mayo de 1985,- por unanimidad de 6 votos y 1 -- más con los resolutivos.- Magis- trado Ponente: Gonzalo M. Armien- ta Calderón". (37).

Lo anterior, también es sostenido - por los Tribunales Colegiados bajo los siguientes- términos:

"AUDITORIA.- LA VISITA SE DEBE - PRACTICAR PRECISAMENTE EN EL DO- MICILIO SEÑALADO EN LA ORDEN Y - NO EN OTRO DIVERSO.- IMPROCEDEN- CIA DE UTILIZAR LOS DATOS OBTENI- NIDOS EN LA PRACTICA DE LA VISI-

(37) RODALL OSEGUERA, AGUSTIN.- "ANTICONSTITUCIO- NALIDADES Y CONTRADICCIONES DE LAS REFORMAS- FISCALES EN MATERIA FEDERAL, VIGENTES A PAR- TIR DEL 1o. DE ENERO DE 1986".- EDITORIAL -- PAC, S. A. DE C.V.- MEXICO 1986.- PAG. 8.

TA DOMICILIARIA REALIZADA EN DOMICILIO DIVERSO, PARA ELABORAR EL ACTA FINAL LEVANTADA EN EL DOMICILIO CORRECTO.- Conforme a la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 fracción I, inciso a) del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1982, las visitas domiciliarias ordenadas por las autoridades administrativas, se deben llevar precisamente en el domicilio en la orden de visita; sin que sea permitido a los visitantes efectuarlas en otro domicilio diverso. En caso de que el personal actuante incumpliendo con lo establecido en la orden de visita, se constituya en domicilio distinto al señalado en la misma y con los datos obtenidos en la práctica de la visita efectuada en este domicilio, elabore el acta final de auditoría que levante en el domicilio de la empresa establecido en la orden, violan en perjuicio del quejoso, el derecho fundamental mencionado.

Tercer Tribunal Colegiado.- Informe 1984, Tomo 3o., Pág. 101. (38).

Por otra parte, es incuestionable, que esta adición, está en contradicción con la fracción I del artículo 44 del Código Fiscal de la

Federación, que establece que la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden, -- sin que señale como excepción lo preceptuado en el segundo párrafo de su fracción II; además es de explorado derecho que las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales aunque estas sean sobre un cambio de domicilio, no constituyen resolución fiscal.

Sin embargo, con la redacción de la adición a ese numeral, se llega a la conclusión -- que la opinión de los visitantes sí constituyen -- resolución.

Independientemente de lo anterior, -- es jurídicamente imposible que el contribuyente -- reciba el citatorio, ya que este se deja con la -- persona que se encuentre en donde se realizará la visita, por lo que la opinión del visitante en el acta constituye resolución.

Asimismo, quedará a juicio del auditor determinar si el contribuyente conserva o no -- el antiguo lugar, sin que en la ley se den elementos para determinar cuando se conserva y cuando se deja de conservar un lugar, opinión ésta que también constituye una resolución.

De igual forma, el poderse llevar a cabo la visita en dos lugares distintos, se podría traducir en una facultad discrecional del visitante, la cual en cuanto tal, y a fin de que se evite un exceso de poder o una arbitrariedad, toda -- facultad discrecional se debe fundar y motivar, y --

si así lo hiciera el auditor en el acta, esta sería resolución y además el visitador sería funcionario o servidor público con facultades para firmar mandamientos escritos.

Por último, parece ser que solo se debe practicar la visita en un solo lugar, ya que estos hechos se deben hacer constar "en el acta -- que levanten", cuando de acuerdo con la ley en cada lugar se debe levantar un acta de visita.

4. LA OBLIGACION DEL VISITADO DE--
PRESENTAR EL EQUIPO DE COMPUTO Y --
SUS OPERADORES. (Se adiciona el --
artículo 45 con un segundo párrafo,
pasando los actuales segundo, ter--
cero y cuarto a ser los párrafos --
tercero, cuarto y quinto de dicho -
artículo).

A partir de 1986, se introduce una adición, al Código Fiscal de la Federación, en donde se establece la obligación de los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, de poner a -- disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el -- desarrollo de la visita.

Sobre el particular, se opina que - la redacción del texto en cuestión no es del todo afortunada, de acuerdo con lo siguiente:

El contribuyente desde luego, que -

no solo debe poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo, sino también las cintas magnéticas que correspondan al período revisado.

Es decir, como el contribuyente debe proporcionar los diagramas y dispositivos magnéticos que contenga la información de las operaciones efectuadas, así como el sistema de registro electrónico, se podría implementar en ley, -- que únicamente se podrán llevar registros electrónicos cuando así lo autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo de proporcionar a la autoridad fiscal, en todo caso al terminar su ejercicio regular o irregular, un tanto de la relación producto, de la interpretación de las cintas magnéticas, así como de las propias cintas, con lo cual se evitaría este tipo de molestias -- innecesarias que dan no buena imagen al fisco federal; indicándose por ello a que densidad de caracteres por pulgada, longitud de registro, factor de bloqueo, el número de canales de cada cinta, en que código, el dígito verificador, etc.

Por otra parte y analizando la reforma al Código Tributario en cuestión, el término que tiene el contribuyente para proporcionar el equipo de cómputo y sus operadores es de INMEDIATO, si es que se piden diagramas y diseño del equipo de cómputo, aunque sería sostenerse que es de nueve días, si se pide el equipo de cómputo, atento a lo dispuesto en el artículo 53 fracción II del Código Fiscal de la Federación, que posteriormente se analizará, ya que en caso contrario por ley, existirá acto consentido.

Por último, como también es obligación del contribuyente auxiliar con el cumplimiento de esta obligación a los auditores en el desarrollo de la visita, parecería ser que está en contradicción con el artículo 5o. Constitucional, ya que nadie puede ser obligado a prestar trabajos -- personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento.

Lo anterior, es en virtud de que se entiende por auxiliar, ayudar, dar socorro, amparo a los auditores, lo que implica estar subordinado a otro sujeto; sirve de apoyo a esta interpretación literal, y desde luego estricta, cualquier -- precepto del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre los que está el artículo 60, que señala que "La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un Director General, auxiliado por los directores de Revisión de Declaraciones...". (Publicado en el Diario Oficial el 23 de agosto de 1983).

5. LOS PLAZOS PARA PROPORCIONAR -- INFORMES. (Se reforma el artículo - 53).

El artículo 53 del Código Fiscal de la Federación vigente para 1986, en su parte que se reforma contempla algunas variantes en lo que concierne a plazos para la presentación de documentos, datos e informes que requieren las autoridades fiscales con motivo de sus facultades de comprobación, para quedar los siguientes plazos:

a) DE INMEDIATO, cuando se pida la-

presentación de libros y registros que formen parte de presentación de libros y registros que formen parte de la contabilidad del contribuyente, -- así como los diagramas y el diseño del sistema del registro electrónico.

b) SEIS DIAS, contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se les soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) QUINCE DIAS, contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, en los demás casos, el cual la autoridad lo puede ampliar hasta por diez días más.

La fracción I del precepto que se comenta, se estima excesivamente estricta, ya que la presentación inmediata de libros y registros -- que forman parte de la contabilidad del contribuyente puede ser demorada en horas, porque todo contribuyente no las tiene a la mano por cuestiones de orden administrativo o de ubicación de los libros y registros; casos en los cuales todo contribuyente espera que los visitantes actúen con un criterio razonable y equitativo tomando en cuenta los aspectos y circunstancias relacionadas con cada caso concreto.

En la fracción II del propio dispositivo se establece, que se tendrán por consentidos, los hechos consignados en forma circunstanciada en las actas parciales levantadas en el curso -

de una visita domiciliaria, cuando respecto de los mismos se haya solicitado libros y registros que formen parte de su contabilidad así como documentos que deba tener en su poder, en los términos de este artículo, si antes del cierre del acta final no los presenta o señala el lugar donde se encuentran, o si no se inconforma contra dichos hechos, siempre que entre la fecha del cierre del acta final, hayan transcurrido cuando menos diez días.

La mecánica parece ser, consiste en que la solicitud de datos, informes y documentos se debe llevar a cabo mediante un acta parcial; -- asimismo, que en actas parciales se deben señalar hechos, los cuales se tendrán por consentidos cuando no proporcione los libros y registros solicitados, así como los documentos que deba tener en su poder.

Desde luego, que no se tendrán por consentidos, aunque no se aporten, cuando se trata de diagramas, del diseño del sistema electrónico, de datos e informes.

En esta fracción II, se contempla - que el contribuyente visitado debe formular escrito de inconformidad en contra de las actas parciales en donde se señalan los supuestos hechos omitidos, sin establecer el término para hacerlo; además de que tampoco se regulan las consecuencias jurídicas que pueden sobrevenir, cuando al contribuyente se le tenga por consentido con lo reseñado en esas actas parciales, maxime que este tiene el derecho de inconformarse en contra del acta final de auditoría, de la cual forman parte todas las actas parciales.

6. EL PLAZO PARA PRESENTAR ESCRITO DE INCONFORMIDAD EN CONTRA DE LOS HECHOS ASENTADOS EN LAS ACTAS DE VISITA. (Se reforma el artículo 54).

En toda visita domiciliaria de carácter administrativo, como lo es la fiscal, se deben levantar actas, las cuales para que "tengan -- validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia en el artículo 16-- Constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia". "Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, Tercera Parte, Segunda Sala, Tesis 548, P. 910" (39), tal y como lo sostiene nuestro más alto Tribunal; razón por la cual toda acta de visita de índole administrativa debe ser levantada con formalidades, con la solemnidad constitucional que sobre el particular señala nuestra Constitu--ción.

Seguramente, la designación de testigos de asistencia, es uno de los puntos más controvertidos, toda vez que se debe señalar literalmente en cada acta que se "requirió" al ocupante para que designe los testigos de asistencia, ya -- que es claro que no "basta que se diga simplemente

- (39) GUERRERO LARA, EZEQUIEL Y GUADARRAMA LOPEZ, ENRIQUE. (COMPILADORES).- "LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA (1917-1982)" TOMO 11.- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS.-UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.- DIRECCION GENERAL DE PUBLICACIONES.-1a. EDICION.- MEXICO 1985. PAG. 1867.

en el machote en que se levante el acta que se hizo prevención, pero sin que se precise que (el visitado) se abstuvo de designarlos y ni quien hizo la designación, pues la satisfacción del requisito constitucional indicado, debe constar de manera precisa en las actas de las visitas domiciliarias, sin que sea lícito el pretender satisfacerlo a base de inferencias". "Vol. 50, Sexta Parte, p. 70, - Primer circuito, Primero Administrativo. Amparo -- Directo 714/72, Estacionamientos Anciola, S.A. 19 de febrero de 1973; unanimidad de votos" (40), por más que se pueda aseverar que esto implica eficacia o comodidad, ya que estos razonamientos no son suficientes para derogar una garantía constitucional.

Otro de los requisitos fundamentales, consiste en que para la práctica de toda visita se requiere que exista orden escrita debidamente fundada y motivada, emitida por autoridad competente, y de que esta se de a conocer oportunamente al visitado, porque el artículo 16 Constitucional, prohíbe que se causen molestias a los particulares; y una visita de carácter fiscal evidentemente es una molestia, por lo que esta debe ser precedida de la entrega de un mandamiento escrito, que contenga la orden de visita, en el que se funde legalmente dicha orden, se acredite la competencia del órgano que la emite y del servidor público que la firma con su puño y letra.

Desde luego, que la firma autógrafa es un requisito que exige aunque no literalmente -

el artículo 16 Constitucional, ya que esta consiste en asentar al pie de una resolución, el nombre y apellido de la persona que la expide, en la forma legible o no, pues esto da autenticidad y firmeza a esa resolución, además de que acepta la responsabilidad de quien la lleva a cabo; es decir, - la firma auténtica del servidor implica que la autoridad acepta el contenido de la resolución y es responsable de la misma, con lo cual se cumple con el mandato constitucional de que todo mandamiento debe ser escrito, maxime que "un mandamiento escrito sin firma no puede decirse procedente de la autoridad competente, ni de ninguna otra..." "Vol. 76, Sexta Parte, P. 37. Primer circuito.- Primero-Administrativo, Amparo Directo 141/75.- Temoplásticos, S. A. 29 de abril de 1975". (41).

Las visitas domiciliarias, son llevadas a cabo por las autoridades fiscales, como consecuencia de sus facultades para comprobar que el contribuyente o responsable solidario han cumplido con las disposiciones fiscales, han determinado correctamente sus contribuciones, han determinado correctamente los créditos fiscales y además, que no incurrieron en la comisión de delitos.

Cabe aclarar, que las otras facultades de comprobación consisten en rectificar errores aritméticos, en revisar la contabilidad, en revisar dictámenes formulados por contadores públicos, en practicar avalúos, en recabar informes, -- en formular la denuncia, la querrela o la declaratoria de perjuicio.

Ahora bien, durante la práctica de la visita, una vez concluida, y después de la misma, la autoridad fiscal puede levantar las siguientes actas de visita domiciliaria.

A) ACTAS PARCIALES con motivo de -- esa auditoría a fin de asentar los hechos que los visitantes tuvieron conocimiento en su desarrollo, y éstas se formularan cuando:

- a) se inicia la visita;
- b) se lleve a cabo en dos lugares;
- c) se sustituya autoridad fiscal;
- d) los auditores saquen copias de la documentación comprobatoria;
- e) se recoja totalmente la contabilidad;
- f) se recoja parcialmente la contabilidad;
- g) se solicite información;
- h) sea el resultado de la compulsación a terceros o responsables solidarios.

- i) se notifica al contribuyente que se le puede aplicar la determinación presuntiva.

B) ACTA FINAL de auditoría, que es la que se levanta al concluir la visita, en donde constan los resultados, es decir, los hechos y omisiones en forma circunstanciada, razón por la cual las operaciones de los visitantes sobre el cumplimiento e incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado no constituyen resolución fiscal. De ello es irrelevante que en dicha acta final se señale que el contribuyente omitió ingresos o que efectuó alguna deducción que es ilegal.

Desde luego, forma parte integrante de esa acta final, las actas parciales y los papeles de trabajo que con motivo de esa visita hayan elaborado los auditores.

C) ACTAS COMPLEMENTARIAS, en las cuales se plasman los hechos, omisiones y circunstancias que los visitantes conocieron después de concluída la visita domiciliaria.

Es incuestionable, que en el levantamiento de estas actas complementarias, la autoridad fiscal puede tener actitudes ilegales, en la medida de que su procedimiento no se encuentra regulado en ley. Pero lo que si es tajante, es que en esas actas complementarias NO se deben señalar los hechos que debieron hacerse constar en las actas parciales o en el acta final, por ello, los audito

res deben aludir a hechos que se realizaron después de haber cerrado el acta final, y si acontecieron antes, deben de razonar que no tuvieron conocimiento de esos hechos, porque en caso contrario se puede presumir válidamente que los hechos asentados en las actas complementarias no tienen eficacia probatoria, porque o fueron confeccionadas en la oficina de la autoridad o fue sin la intervención del contribuyente; lo anterior, así lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación bajo los siguientes términos:

"ACTAS COMPLEMENTARIAS".- Deben darse injerencia al causante para que tenga eficacia probatoria. Actas de Auditoría. Las actas complementarias carecen de eficacia probatoria cuando las mismas sean confeccionadas en las oficinas de la propia autoridad fiscal y no se de intervención a los causantes, pues no reúnen los requisitos del artículo 16 Constitucional, ni los señalados en las fracciones VII y VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, que establecen las formalidades que deben contener las actas levantadas con motivo de visitas domiciliarias. (R.T.F. Resoluciones y sentencias dictadas durante el primer trimestre de 1969. Resolución de 10 de enero de 1969. Exp. 2912/68, pág. 300). (42).

(42) FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO.- OB. CIT. PAG. 177.

Por ello, es incuestionable que la enunciaci3n en ley de esas actas complementarias, sin que se contemple su procedencia crea en el contribuyente visitado un estado de inseguridad -- permanente sin ninguna limitante, ya que la caducidad solo afecta a la determinaci3n y no a las facultades de comprobaci3n.

Poco se ha analizado la naturaleza jur3dica de las actas de visita, acept3ndose de antemano que estas son documentos p3blicos por el solo hecho de provenir de la autoridad fiscal. Sin embargo, en innumerables ocasiones dichas actas carecen de la impresi3n del Escudo Nacional, raz3n por la cual se puede sostener que en estos casos no son documentos aut3nticos, maxime que al ser -- actas de visita y no mandamientos escritos, carecen del n3mero de oficio, de la firma de funcionario competente, entre otros.

En efecto, de acuerdo con el art3culo 6o. de la Ley sobre las Caracter3sticas y el -- Uso del Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales, -- en vigor a partir del 24 de febrero de 1984, estipula:

"Con motivo de su uso en monedas, medallas oficiales, sellos, papel oficial y similares, en el Escudo Nacional solo podr3n figurar por disposici3n de ley o de la autoridad, las palabras "Estados Unidos Mexicanos", que formar3n el semic3rculo superior.

El Escudo Nacional solo podr3 figurar en los veh3culos que use el Presidente de la Rep3blica, en el papel de las dependencias de los-

poderes Federales y Estatales, -
así como de las municipalidades,
pero queda prohibido utilizarlo
para documentos particulares.
El Escudo Nacional solo podrá im
primirse y usarse en la papele-
ría oficial, por acuerdo de la -
autoridad correspondiente".

Sobre el particular, la H. Cámara -
de Diputados, Comisión de Gobernación y puntos ---
Constitucionales, señaló:

"El respeto y veneración de ---
nuestros símbolos patrios es im-
prescindible en el momento pre-
sente, que exige afirmar con ma-
yor intensidad y conciencia his-
tórica la vocación de los mexica-
nos por la independencia, la li-
bertad, la democracia y la justi-
cia y que requiere del esfuerzo-
solidario para reordenar la vida
política, económica, cultural y-
social de México". (43)

Por ello, válidamente se puede sos-
tener que toda acta de auditoría que carezca del -
sello oficial preimpreso y el nombre de la autori-
dad de donde proviene, ésta no es documento ofi---

(43) COMISION NACIONAL PARA LAS CELEBRACIONES DEL
175 ANIVERSARIO DE LA INDEPENDENCIA NACIONAL
Y 75 ANIVERSARIO DE LA REVOLUCION MEXICANA.-
"LEY SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO-
NACIONALES".- TALLERES GRAFICOS DE LA NACION.
MEXICO 1985.- PAG. 89.

cial y por ende no es documento público auténtico, por lo que es insuficiente por esto para fundar y motivar supuestas irregularidades fiscales fincadas a cargo de cualquier contribuyente, emanadas de los hechos omitidos consignados en esas actas; siendo por lo tanto un documento que solo hace -- prueba plena de los hechos mencionados en ella en cuanto sean contrarios a los intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, más no en contra de terceros, razón por la cual en estos casos, se hace necesario otros medios de prueba, tal y -- como lo disponen los artículos 203 y 204 del Código Federal de Procedimientos Civiles, máxime que -- la concurrencia de este requisito tiene por objeto acreditar la autenticidad de los documentos y evitar posibles falsificaciones, independientemente -- de que es una garantía de legalidad, por lo que -- esa acta de autoridad administrativa al no estar -- autorizada por ley alguna, puede importar violaciónes a las garantías individuales. Así lo ha sostenido en Ejecutoría la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual a la letra dice:

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, ACTOS DE LAS.- DEBEN APOYARSE EN LEY. Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías". --- (44).

(44) SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.- "SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION".- SEPTIMA EPOCA.- VOLUMENES 145-150.- TERCERA PARTE.- ENERO-JUNIO DE 1981.- EJECUTORIAS DE LA SEGUNDA SALA Y APENDICE.- MEXICO 1982.- PAG.60.

Ahora bien, es indiscutible que la Ley sobre las Características y el Uso del Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales, vigente a partir del 24 de febrero de 1984, es una de las leyes respectivas a que alude el último párrafo del artículo 16 Constitucional, al señalar: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido -- los reglamentos sanitarios y de policía y exigir -- la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para cateos".

En este orden de ideas, también a la Ley sobre las Características y el Uso del Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales, se debe sujetar las actas de auditoría que la autoridad fiscal levante, pues además así lo obliga el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, al permitir la aplicación de esta ley por formar parte del derecho común.

Sobre el particular, es importante analizar parte de la Ejecutoria dictada en la Revisión 791/80, que a la letra dice:

"VISITAS DE INSPECCION. FORMALIDADES CONSTITUCIONALES.- A más -- que la omisión de la reglamentación administrativa no pueda tener el efecto absurdo de derogar una garantía constitucional, --- pues de aceptarse tal cosa bastaría no reglamentar las garantías

para derogarlas, cosa más allá - de toda legalidad, lógica o razón. El procedimiento constitucionalmente protegido debe seguirse aún llenando las lagunas de reglamentación que sean necesarias". (45).

En consecuencia, como cuando el acta de auditoría carece del sello oficial respectivo, esa acta no se puede considerar documento auténtico, aún cuando se pueda afirmar que los visitadores son funcionarios públicos, toda vez que no existe una sola disposición legal que defina que los auditores o visitadores son funcionarios públicos, maxime que en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los documentos públicos deben contener sellos, firmas u otros signos exteriores, palabra "u" que es una conjunción disyuntiva que connota alternativa, diferencia o equivalencia de los demás signos exteriores, más no respecto del sello de la autoridad (en este caso de la visitadora) y de las firmas (en este caso de los visitadores, visitado y testigos) de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 Constitucional y 46 del Código Tributario y que invariablemente deben contener para esos documentos, ajustándose a las leyes, se consideren válidas y así merezcan fe, o lo que es lo mismo, tengan valor probatorio en juicio.

Por otra parte, si el visitado no se encuentra conforme con el resultado de la visita, podrá formular escrito de inconformidad, cuya-

regulación fue reformada, por lo que a partir de 1986, los contribuyentes pueden formular los siguientes escritos de inconformidad:

A) Escrito de inconformidad en contra de los hechos contenidos en el acta final de auditoría, el cual se debe formular dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que cerró el acta final.

B) Escrito de inconformidad en contra de los hechos contenidos en el acta complementaria, cuyo plazo corre a partir del siguiente al en que se cerró esa acta complementaria.

C) Escrito de inconformidad en contra de las actas parciales en donde se solicita al visitado libros y registros, siempre que entre el cierre del acta parcial y el cierre del acta final hayan transcurrido cuando menos diez días. Esto se encuentra en el artículo 53 ya comentado.

D) Escrito de inconformidad en contra del oficio que comunica al contribuyente el resultado de alguna información de terceros, cuando el término a partir del día siguiente en que surta efecto la notificación del oficio y sin que este último constituya resolución.

Lo señalado no fue objeto de reforma, sin embargo por estar vinculado con lo que se trata en este punto, se hace cita.

Así mismo, en la reforma se señala - que al escrito de inconformidad se acompañaran las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a -- los hechos que pretenden desvirtuarse, siempre que no se hubiese solicitado su presentación durante - el desarrollo de la visita.

Se precisa en el último párrafo del artículo 54 reformado, que "los hechos con los cua les el contribuyente no se inconforme dentro del - plazo legal o haciéndolo no se hubiera desvirtuado con las pruebas a que se refiere el párrafo ante- rior, se tendrán por consentidos".

Esta reforma, seguramente pretendió aclarar que el contribuyente visitado puede formular dos inconformidades, una contra el acta final y la otra contra el acta complementaria, ya que en el mismo numeral del año anterior, se señalaba que ambos escritos se presentarían a más tardar dentro de los 45 días posteriores al en que se cerró el - acta final, con lo cual se presumía que el acta -- complementaria se levantaba antes o simultáneamen- te al cierre del acta final de auditoría.

Es de notarse, que aún cuando con - la reforma se señala que el acta complementaria es posterior al cierre del acta final, sin embargo no se señaló el término para formular el escrito de - inconformidad en cuestión, razón por la cual el -- término queda abierto, y el contribuyente puede -- formularlo después de notificado el oficio líqui- datorio.

Por lo que hace a las pruebas, es importante precisar, que la ley libera al visitado de su ofrecimiento y exhibición, cuando durante el desarrollo de la visita se le hubieran únicamente solicitado, aunque no las hubiera exhibido, máxime si entre el cierre del acta parcial de solicitud de información y el acta final de auditoría, no transcurran en exceso el término de diez días. --- (artículo 53 fracción III).

Desde luego, que estas pruebas son únicamente las documentales, ya que este precepto no admite el ofrecimiento y exhibición de otras, por lo que válidamente las autoridades fiscales se pueden negar a admitir y proveer el desahogo de pruebas como la pericial y la testimonial.

En el último párrafo del artículo 54 que se comenta, se establece que si el contribuyente no se inconforma dentro del plazo legal, se tendrá por consentido con los hechos con los cuales no se inconformó. Del análisis de este párrafo, se desprende que alude a los cuatro escritos de inconformidad que se hizo mención con anterioridad; sin embargo, el plazo que de manera clara se encuentra establecido en ley, es de 45 días para las actas finales de auditoría.

De acuerdo con lo expuesto, este "consentimiento tácito", resulta letra muerta, máxime que el propio precepto legal señala que el contribuyente "podrá" inconformarse, más no que deba o que tenga la obligación de hacerlo; además, como no es una instancia o recurso, tampoco precluye el derecho del contribuyente de impugnar la

liquidación de impuestos que por ley tiene: a más que en los artículos 124 y 202 del Código Fiscal de la Federación que se comenta, no se señala que es improcedente el juicio de nulidad o el recurso de revocación cuando el contribuyente no hubiere formulado escrito de inconformidad o lo haga extemporáneamente, a que alude el Título II del propio ordenamiento; por ende "solo da por resultado que se tenga al visitado por conforme con los hechos asentados, pero no le impide impugnar los vicios de legalidad de dicha acta cuando sirva como fundamentación de la resolución liquidadora, promoviendo para ello, en contra de esta, los medios de defensa legalmente procedentes. (46).

7. LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA OMITIDO. (Se reforma el artículo 55 fracción V y se adiciona con una fracción --VI).

La facultad de comprobación, regula da en sus diferentes formas de llevarse a cabo, -- tiene por objeto comprobar los hechos generadores de obligaciones tributarias incumplidas, por lo -- que ante tal omisión, el fisco puede aplicar la -- ley, en cumplimiento del principio de legalidad -- que rige la materia tributaria, determinando de -- esta forma, contribuciones omitidas.

Ahora bien, los procedimientos de -- determinación pueden ser sobre una base cierta o --

(46) AGUILAR ALVAREZ, JAVIER.- "JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL VIGENTE".- 1a. EDICION.- EDITORIAL ECASA.- MEXICO 1984.- PAGES. 66 Y 67.

sobre una base estimada o presunta, dependiendo si el contribuyente cumplió con todas sus obligaciones formales y facilita sus declaraciones, avisos, contabilidad y documentación inherente, que permita determinar las contribuciones omitidas en su caso, en base al procedimiento normal establecido en cada ley fiscal.

Por otra parte, si el visitado ha incurrido en irregularidades que impiden a los visitadores conocer con certeza las operaciones efectuadas por el contribuyente, entonces la autoridad puede determinar presuntivamente la utilidad fiscal, el valor de los actos o actividades por las que se debió pagar el impuesto, o las contribuciones que se debieron haber retenido.

Desde luego, que el procedimiento para determinación presunta, en materia del impuesto sobre la renta, está en relación con el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dispone que para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos determinados presuntivamente los coeficientes de utilidad que se plasman en el mismo. En materia del impuesto al valor agregado sería, con el artículo 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que estipula que el importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto que corresponda conforme a la misma, y al resultado, se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

Por ello, con la reforma a la fracción V del artículo 55 y con la adición de la ---

fracción VI, afecta tanto a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, como a los del impuesto al valor agregado, al facultar a la autoridad fiscal a determinar presuntivamente la utilidad fiscal, así como el valor de los actos o actividades, cuando el contribuyente esté obligado a utilizar las máquinas de comprobación fiscal, y no lo haga o las destruya, altere o impida el propósito para el que fueron proporcionados; así mismo, cuando se advierta otras irregularidades en su contabilidad, que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Desde luego, que esta reforma está vinculada con la reforma a los artículos 28 y 29 del propio Código Tributario, al disponer estos, que forman parte de la contabilidad del contribuyente, las máquinas de comprobación fiscal y sus registros.

Es importante precisar, que las demás causas de determinación presuntiva de la utilidad fiscal y de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto al valor agregado, y que ya estaban previstos en el Código Fiscal de la Federación son:

a) Que el contribuyente se oponga u obstaculice las facultades de comprobación;

b) que no presente declaración del ejercicio revisado;

c) Que no presente los libros de contabilidad;

d) Que omita por más de un 3% los inventarios o con un costo mayor de ese porcentaje;

e) Que no se controlen o no se valen los inventarios por los métodos que establezcan las leyes fiscales.

Esta facultad de determinación presuntiva de contribuciones omitidas, solo es exclusiva de la autoridad, por lo que es la única que la puede aplicar, en la medida que no se contempla que los contribuyentes estén facultados a determinar en forma estimativa su utilidad o el valor de los actos o actividades o a pedir autorización para efectuarla; además se considera, que si el contribuyente presenta su declaración anual antes de la notificación de la liquidación de impuestos sería impropio que la autoridad estimara presuntivamente su utilidad, ya que en esa declaración se pagaría el impuesto, los recargos y las multas, y además en la ley solo se contempla cuando el contribuyente no presente declaración, pudiendolo hacer por ello en forma extemporánea y antes de la notificación de la liquidación correspondiente.

La otra reforma consiste, en que la autoridad puede determinar presuntivamente la utilidad fiscal o el valor de los actos o actividades cuando la autoridad fiscal advierta otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del contribuyente.

De acuerdo con lo expuesto, sería impropio esta determinación presuntiva, cuando

el contribuyente comprueba que registró sus operaciones en sus registros de contabilidad autorizados o no, y estas coinciden con los datos de las declaraciones, proporcionando además, los datos -- que soliciten los auditores. No se puede negar, -- por ello, que esta determinación presuntiva radica en el examen por parte del fisco federal de la contabilidad y documentación del contribuyente, a fin de obtener el ingreso bruto estimado, al cual le aplica el coeficiente de utilidad que corresponda, para la obtención de la utilidad fiscal del ejercicio, cantidad que será a la que se aplique la tarifa que corresponda para determinar el impuesto omitido.

8. NUEVA PRESUNCION PARA COMPROBAR INGRESOS BRUTOS O EL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES. (Se adiciona el artículo 59 con una fracción VI).

Otra adición al Código Fiscal de la Federación, consiste en que en el artículo 59 se prevee, como otra presunción para comprobar los ingresos brutos o el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, la presunción de que -- obtuvo esos ingresos cuando este pague con cheques librados contra su cuenta como contribuyente a proveedores o prestadores de servicios, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad, presumiéndose que estos son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos, por lo que el visitado está en la posibilidad de demostrar que el pago -- fue por otro concepto, o afecto a otro ejercicio.

9. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES OMITIDAS ANTE DECLARACIONES PERIODICAS. (Se reforma el artículo 64 fracción I, primero y segundo párrafos, y se adiciona su fracción II con los incisos f) y g).).

Este precepto regula una limitante a las facultades del fisco para determinar contribuciones omitidas, aún cuando sus facultades no hayan caducado, pero con la conditio sine qua non, de que se trate de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes.

Desde luego, que este límite solo es legal, ya que el límite constitucional a la potestad tributaria, tiene como origen que el "establecimiento de un tributo no solamente debe seguir lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también se debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente puede ejercer el medio de control constitucional, el amparo, y dejar de esta manera, sin eficacia un tributo nacido contra el orden marcado por la ley-suprema". (47) y en el caso limita solo las facultades de determinación de contribuciones omitidas aún cuando no hayan caducado las facultades del fisco.

Así las cosas, mediante la reforma al artículo 64 del citado Código Tributario se señala, que en estos casos el fisco debe "determinar, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera presentado o de

bió haber sido presentada la declaración a más tardar el día anterior al en que se ejerzan las facultades de comprobación, así como las contribuciones correspondientes al período transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento en que se ejerzan las citadas facultades. Lo anterior implica una limitante legal a la competencia tributaria del Estado entendida como la facultad que tiene el fisco para determinar contribuciones omitidas sin que se pueda sostenerse que se trata de una extinción de la obligación fiscal, en la medida de que toda obligación formal o sustantiva, tiene un proceso desde que nacen, hasta que se extinguen, -- por ello, "tratándose de obligaciones formales, su extinción se da con la realización de la conducta -- que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma" (48) , lo cual no implica que se desconozca que la extinción de las obligaciones sustantivas puede presentarse de diferentes formas, como son el pago, la compensación, la prescripción, la caducidad, la con donación, la cancelación.

Sin embargo, ninguna de estas formas de extinción legal se da en la especie, sino una -- verdadera limitación legal a la facultad tributaria, al tener que determinar el fisco, en primer lugar -- las contribuciones que haya omitido el contribuyente en el último ejercicio de doce meses y si hay alguna irregularidad, en el mismo momento o con posterioridad, efectuará el fisco la comprobación de los ejercicios anteriores, para emitir la determinación que corresponda, sin más limitación que la caducidad o el pago antes de la notificación de la liquidación -- que pudiera emitirse.

La redacción del primer párrafo de la fracción I del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación vigente, se estima que es contradictoria con lo preceptuado en el artículo 10 fracción II, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde se señala que el contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio, y por ende también sería contradictorio con lo preceptuado en el artículo 50. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regula similar obligación e idéntico término.

En efecto, la citada fracción I del artículo 64 del Código Tributario que se comenta, establece que concluido un ejercicio de doce meses, y aunque no hayan transcurrido los tres meses para presentar la declaración correspondiente, el contribuyente puede ser objeto de comprobación en relación a ese ejercicio y del anterior de doce meses por el que presentó o debió haber presentado declaración anual, ya que en el último ejercicio todavía no presenta ni debe de presentar declaración al no haber transcurrido los tres meses que establece la ley, lo cual también se estima que es contrario a la intención del legislador el cual seguramente pretendió que se compruebe al contribuyente sobre su último ejercicio fiscal de doce meses y que las facultades de comprobación las ejerza después de los tres meses aludidos.

La segunda parte del primer párrafo de la fracción I del multicitado artículo 64, señala que la autoridad fiscal tiene facultades --

para determinar contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses, así "como las contribuciones correspondientes al período transcurrido -- entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento en que se ejerzan las citadas facultades"; desde luego, que la redacción parece ser que no es afortunada, ya que no habla de contribuciones omitidas sino de "contribuciones correspondientes", razón por la cual la autoridad está facultada únicamente para determinar a cargo del contribuyente las contribuciones correspondientes, sin que tenga facultades para determinar contribuciones omitidas, como podría ser a través de una ley, es decir, sería improcedente una determinación presuntiva de utilidad fiscal o del valor de los actos o actividades.

En este orden de ideas, sería conveniente que el legislador reformara este párrafo primero de la fracción I del artículo 64, el cual podría quedar de la siguiente forma:

"...

1. Determinarán en primer lugar las contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haber sido presentada la declaración, siempre y cuando hubiere transcurrido más de tres meses entre la fecha de terminación del ejercicio y la fecha en que se ejerció las facultades de comprobación; en caso de que no hubieren transcurrido más de tres meses, únicamente se podrán determinar contribuciones omitidas en el ejercicio inmediato anterior a --- aquel que ya hubiere terminado, aun que no se hubiera presentado las de claraciones que correspondan".

Por último, y para que sea coherente con las reformas que se hizo a este ordenamiento tributario a la fracción II del artículo 64, se le adicionaron los incisos f) y g), regulándose -- que en relación a aquellos contribuyentes que no -- soliciten su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no presenten aviso de cambio de -- domicilio, o lo hagan extemporáneamente; o que pro -- porcionen de manera equivocada el valor de los ac -- tos o actividades que realicen en establecimientos que tengan en diferentes entidades federativas, da lugar a que la autoridad fiscal pueda determinar -- en el mismo acto de comprobación o con posteriori -- dad, contribuciones omitidas correspondientes a -- ejercicios anteriores, lo cual no tendrá más limi -- tantes que la caducidad de las facultades del fis -- co.

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

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE, EN SU TITULO IV, "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES".

1. INTRODUCCION A LA INFRACCION O ILICITO TRIBUTARIO.

No se desconoce que se han hecho es fuerzos tendientes a diferenciar la infracción del delito, que se dan tanto en el ámbito penal como en el fiscal. Sin embargo es común que se sostenga que el delito tiene su raíz hundida en la realidad social, en donde el ser humano lleva a cabo un comportamiento que se considera que tiene una responsabilidad penal, por lo cual debe ser castigado con penas que impliquen para él un sufrimiento, además de su readaptación social. Estas conductas delictuosas han venido cambiando según la época y los pueblos. Sin embargo, toda conducta con responsabilidad penal implica un ataque al orden jurídico, ya que en última instancia no viola la ley que la sanciona, sino por el contrario, hace posible la aplicación de esa ley que siempre es de carácter penal.

Ahora bien, generalmente se coincide que todo delito fiscal es una infracción que amerita la sanción prevista en la ley penal especial; el cual se origina cuando se da una infracción fiscal.

Se asevera que la infracción fiscal es una especie de la infracción administrativa, pero no por ello puede desconocerse que sea un ilícito por ser contraria a derecho, pero en donde no se da una responsabilidad penal, razón por la cual se sanciona con una pena pecuniaria. Pero si en la infracción fiscal existe una responsabilidad penal, se hace acreedor el sujeto o presunto delincuente, también a las penas corporales reguladas en la ley penal especial, como lo es el Código Fiscal de la Federación.

Por ello, se estima que el ilícito-tributario es el género, por lo cual es la clásica infracción fiscal lato sensu; dentro de esta encontramos la especie, infracción stricto sensu y el delito tributario. Sin embargo, se estima que todo delito implica una infracción stricto sensu, pero no toda infracción stricto sensu implica un delito fiscal, aunque este último sí sea una especie del género infracción lato sensu o ilícito tributario, al igual que lo es la infracción stricto sensu.

En materia fiscal, se puede afirmar, que el fisco es quien descubre ese ilícito y cuando así acontece puede obligar al contribuyente a cumplir forzosamente la obligación incumplida, exigiendo el entero correspondiente, los recargos causados y le impone la multa que corresponda, todo ello mediante un acto liquidatorio; pero en caso de que a esa conducta u omisión se le pueda atribuir una responsabilidad penal, procederá a efectuar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la denuncia o querrela y la declaratoria de perjuicio ante el Ministerio Público Federal.

Como quedó manifestado, se estima -

que dentro del ilícito tributario se encuentran -- las infracciones y los delitos fiscales, por lo que en su caso, una misma conducta del contribuyente, puede infringir la norma tributaria administrativa y encuadrar su conducta dentro del tipo regulado - en la ley penal especial.

Las sanciones de carácter fiscal, - tienen como fin "intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evi-- tar su violación, además de perseguir la correc-- ción al infractor" (49); por ello la sanción fis-- cal que se plasma mediante la imposición de multas, es la consecuencia jurídica de una infracción fis-- cal, es decir, existirá infracción fiscal cuando - el contribuyente no cumpla con sus obligaciones -- formales de hacer y tolerar y la sustantiva de dar, de ahí que la sanción se pueda cuantificar en un - por ciento de la contribución omitida en el último- caso; o entre un mínimo y un máximo o múltiplos o - submúltiplos, tratándose de las primeras. Por -- ello, "para que exista una infracción fiscal debe- de existir en la ley obligaciones y deberes fisca- les y aquellos o éstos se incumplan, pero es neces- sario, además, que en la propia ley se señale, en- forma expresa o explícita, cuales incumplimientos- configuran infracción y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales".

Se afirma, que el ilícito implica - la antijuricidad de la omisión o de la conducta -- del sujeto; razón por la cual "la infracción de --

- (49) LOMELI CEREZO, MARGARITA.- "DERECHO FISCAL - REPRESIVO".- 1a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1979.- PAG. 21.
- (50) GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL.- "TEORIA DE- LA INFRACCION FISCAL, DERECHO FISCAL-PENAL". 1a. EDICION.-CARDENA EDITOR Y DISTRIBUIDOR.- MEXICO 1982.- PAG. 34.

las leyes significa una antijuricidad material". (51).

En el campo tributario, se considera a la evasión y a la elusión como ilícitos tributarios, sin embargo, como la elusión tributaria -- "consiste en la utilización de medios legales, en que aprovechando deficiencias jurídicas de la norma tributaria, el sujeto alcanzará el fin económico sin que realice el hecho generador y, por lo -- tanto, evitará el nacimiento de la obligación". -- (52); se estima que en esta conducta no hay la antijuricidad que se comenta. Se puede decir, que la elusión es el no pago de una contribución en -- forma legal, porque acredita el contribuyente que no realizó el hecho generador, al aprovechar las -- ventajas, las deficiencias o errores de la ley o -- del fisco federal. Ahora bien, pudiera afirmarse, -- que en su caso la elusión como acto contrario a las leyes fiscales quedaría plasmada, cuando el juzgador mediante resolución o sentencia dispone que el contribuyente no estuvo obligado a cubrir una contribución determinada en una liquidación, al haber existido en el proceso de investigación fiscal, -- violaciones a dispositivos que contemplan determinada formalidad, sin que se pueda por ello analizar el fondo de la controversia, en donde, en su -- caso quedó probado que el contribuyente evadió el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y contra lo cual no alega nada el contribuyente.

La evasión tributaria, se puede definir como "el acto intencional o no, omisivo o --

- (51) CASTELLANOS, FERNANDO.- "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL".-6a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A..- MEXICO 1971.- PAG. 166.
- (52) DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO.- OB. -- CIT.- PAG. 64.

comisivo por medio del cual el sujeto pasivo de la obligación se sustrae al pago de un tributo en forma total o parcial, al que está obligado, conforme a los ordenamientos legales" (53), encontrándose dentro de ésta, la infracción y el delito; sin embargo, siempre se requiere una sentencia de autoridad competente que condene al contribuyente por el delito cometido a una pena corporal; independientemente que por resolución administrativa se puede imponer al infractor la multa que corresponda y se le obliga en ella a la indemnización y al cumplimiento forzoso, previo el acto liquidatorio.

Es decir, el ilícito tributario, es toda violación a las normas jurídicas tributarias, que se sanciona con un cumplimiento forzoso, con una indemnización o con un castigo o por la combinación de estas, a lo cual se le llama formas o sanciones mixtas.

Las sanciones mixtas, son aplicables a una sola conducta cuando así lo permita la ley, ya que hay una unidad de acción, a cargo del sujeto, sin que se desconozca que la infracción puede ser grave o leve y la sanción puede ser estricta o se puede atenuar.

Se estima, que lo expuesto no viola el principio "non bis in idem" que consagra el artículo 23 Constitucional, pues no se penaliza dos veces por el mismo delito, sino que se aplican dos sanciones, una corporal y otra pecuniaria, a una conducta que además de ser típica, antijurídica

ca y culpable, es decir, con responsabilidad penal, fue infractora previamente de leyes administrativas.

La prohibición constitucional, al aludir que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, alude a la aplicación de dos penas por la misma pretensión, el mismo hecho, la misma autoridad, los sujetos, el proceso, los preceptos, todo esto cuando exista una sentencia firme.

En el caso de la infracción y el delito fiscal, existen dos procesos, uno para la aplicación de la pena corporal, y otro para la aplicación de las multas administrativas; procesos estos que son independientes por lo que resuelto en uno no afecta al otro, además los sujetos que intervienen son distintos, los preceptos son distintos, y desde luego para que se juzgue a un sujeto se requiere sentencia firme, lo cual seguramente no acontece cuando se aplica la multa.

2. REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL TITULO IV.- "DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS".- CAPITULO I.- DE LAS INFRACCIONES. (Artículos 70 al 91).

2.1 INTRODUCCION A LA INFRACCION-FISCAL.

Se estima que la infracción adminis

trativa con el nombre de "falta" se encuentra regulada en el artículo 73 fracción XXI de nuestra Constitución Federal, al señalarse que una de las facultades del Congreso de la Unión es definir los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos se llegan a imponer.

El artículo 22 Constitucional, señala que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, señalando claramente que: "Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Sobre esto último, "la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia es muy clara en el sentido de que la autoridad administrativa solo puede imponer sanciones a los infractores a través de un procedimiento que respete el derecho de defensa de los mismos y en virtud de una resolución debidamente fundada y motivada, de acuerdo con los lineamientos de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal. (Tesis 419, Pág. 195. Apéndice publicado en 1975, Segunda Sala)". (54).

Aún cuando se pudiera aseverar que las infracciones tributarias no son infracciones a reglamentos gubernativos o de policía, ya que las infracciones fiscales están reguladas en leyes --

- (54) UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.- --
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS.- --
"CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA".- 1a. EDICION.- MEXICO-1985.- PAG. 56.

sustantivas y no en reglamentos administrativos, - sin embargo, es innegable que esta infracción es - de carácter administrativo y solo se sanciona con multa o arresto, aplicada por autoridad administrativa, por ello, la potestad sancionadora de la autoridad administrativa en el ámbito tributario, no es anticonstitucional; maxime que goza de la facultad económica coactiva, de la facultad de ejecutar las leyes.

No obstante lo anterior, existen opiniones doctrinarias que sostienen que no hay distinción substancial entre infracción y delito fiscal, por lo que para "que se de una infracción fiscal debe existir en la ley obligaciones o deberes iguales y que aquellos o estos se incumplan, pero es necesario, además, que en la propia ley se señale, en forma expresa o explícita, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales" (55), por ello - "no hay diferencias esenciales de integración, estructura y finalidad entre las infracciones fiscales y los delitos; ambos son especies de vulneración del orden jurídico, de naturaleza substancialmente idéntica, aunque existen peculiaridades específicas que dan una fisonomía propia a la infracción fiscal". (56).

Sobre el particular, la sustentante no coincide con dicha opinión, toda vez que entre las infracciones y los delitos, existen diferencias: en primer lugar se encuentran regulados por ordenamientos distintos; en nuestra Constitución Política se señala, que las faltas o infracciones,

(55) GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL.- OB. CIT. -- PAG. 34.

(56) IDEM.- OB. CIT.- PAG. 415.

se sancionan con multas, las cuales son impuestas por la autoridad administrativa; el delito se sanciona con una pena corporal, y es impuesta por la autoridad judicial. Las sanciones administrativas son impuestas por el fisco, razón por la cual "la potestad sancionadora de la Administración deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad" (57); por ende las multas que aplica tiene -- como finalidad desalentar y castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales en donde no exista responsabilidad penal, ya que si existe, además dará lugar ese ilícito a la pena -- corporal sancionada, previo juicio, por la autoridad judicial.

La sanción administrativa, la constituye "el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos, pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad" (58); esa violación es una infracción, la cual también puede constituir un delito, si esa conducta trae aparejada una responsabilidad penal.

Ello es así, por lo que si existiera una violación a ordenamientos administrativos con responsabilidad penal, se hace acreedor el sujeto no solo a la pena pecuniaria sino también a -

- (57) LOMELI CEREZO, MARGARITA.- "DERECHO FISCAL - REPRESIVO".- OB. CIT.- PAG. 26.
- (58) ACOSTA ROMERO, MIGUEL.- "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO".- 1er. CURSO.- 6a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO 1984. PAG. 574.

la pena corporal, ya que esa conducta se encuadró dentro del tipo regulado por la ley penal especial.

En la aplicación de las multas, sin embargo, la autoridad fiscal, tiene que tomar en cuenta las agravantes o atenuantes del infractor. Los agravantes son: la reincidencia; el uso de documentos falsos; la utilización de documentos de terceros en su contabilidad; llevar dos sistemas de contabilidad distintos; llevar dos libros sociales distintos; la destrucción total o parcialmente de la contabilidad; que se microfílm en documentos sin cumplir con los requisitos; la infracción continuada, etc.

Los atenuantes son: que el infractor haya hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros por el ejercicio en el que incurrió en la infracción; el pago con sus accesorios del crédito fiscal dentro del mes siguiente al que se le notificó la resolución.

Las circunstancias atenuantes o --- agravantes sirven para aumentar o disminuir, los porcentos señalados para cuantificar las multas, y que son:

A) El 50% de las contribuciones omitidas si paga la contribución junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de auditoría o de la notificación del oficio de observaciones.

B) El 100%, si paga después del --- cierre del acta final de auditoría- o de la notificación del oficio de- observaciones, pero antes de la no- tificación de la liquidación de im- puestos.

C) El 150% en todos los demás casos.

Así, esos porcentos se pueden in- crementar en un 20%, 50% o 60% si hay agravantes; - y se pueden disminuir si hay atenuantes en un 20%- o 25%, según sea el caso.

Es por ello, que para la imposición de las multas, la autoridad toma en cuenta la gravedad de la infracción cometida, las condiciones económicas del infractor, la asistencia técnica -- con la que haya podido contar, y generalmente moti- va su imposición, aseverando en la resolución co- rrespondiente que su imposición es con el objeto - de que el contribuyente en lo sucesivo se abstenga de poner en práctica acciones u omisiones tendien- tes a evadir las prestaciones fiscales a que están obligados, dejando en desventaja a aquellos que -- cumplen oportuna y fielmente. De ello se desprende, que estas multas se aplican con la finalidad - de desalentar el incumplimiento de las obligacio- nes fiscales, y en su caso, la defraudación fiscal.

Independientemente de lo anterior, - nuestra legislación fiscal no da una definición de infracción, señalándose únicamente en el artículo- 71 del Código Fiscal de la Federación, que son res-

ponsables en la comisión de las infracciones, "las personas que realicen los supuestos que en este -- capítulo se consideran como tales, así como las -- que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a -- aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos", pero las sanciones por infracciones son -- independientes del entero omitido, a los recargos causados y a la pena corporal.

Estas infracciones son:

- A) Al Registro Federal de Contribuyentes
- B) A la omisión de llevar contabilidad;
- C) A oponerse al ejercicio de comprobación;
- D) A la omisión total o parcial de las contribuciones, etc.

2.2 EL INCREMENTO Y AJUSTE DE LAS-MULTAS. (Se adiciona el artículo 70 con un tercer y cuarto párrafos, en relación con el Artículo Tercero, -fracción II de las Disposiciones de Vigencia Anual para 1986).

A partir de 1986. se incluye una --

tabla de ajuste de las multas para adecuar las cantidades correspondientes a: decenas, centenas o -- miles de pesos. Esta adición seguramente pretende facilitar el pago de esas multas, al evitar que -- queden en fracciones de pesos.

La adición que se efectuó a este -- Código Tributario, es en la forma siguiente:

Se ajustarán:

- de 1.01 a 500 a decenas, y a la -- más baja.
- de 500.01 hasta 1000 a medias cen-- tenas y a la más baja.
- de 1000.01 hasta 10,000 a cente-- nas y a la más baja.
- de 10,000.01 en adelante a miles-- de pesos, y al más bajo.

De igual forma, a partir del 1o. de marzo de 1986, se incrementan aquellas multas que fueron impuestas en cantidades determinadas o en-- tre una mínima y otra máxima, aplicando el factor-- del 2.45.

2.3. LA CUANTIFICACION DE LA MULTA-
EN CASO DE PERDIDA FISCAL DISMINUI-
DA O INEXISTENTE. (Se adiciona el -
artículo 76 con un último párrafo -
entre otro).

A partir de 1986, es objeto también de multa, el hecho que los contribuyentes declaren PERDIDAS FISCALES mayores a las realmente sufridas o pérdidas inexistentes, caso en el cual la multa será el 10% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre y cuando medie dolo, mala fe, o se procure u obtenga un beneficio al que no se tenga derecho.

Hasta 1985, el monto de las multas era el 50%, el 100% o 150% de la contribución omitida, cuando esa omisión haya sido descubierta por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación. Es decir, la imposición de las multas, solo se aplicaban cuando el contribuyente hubiera omitido declarar un resultado fiscal positivo, que originara omisión total o parcial del pago del impuesto sobre la renta.

Al resultado fiscal se llega una vez que se determine la utilidad fiscal; ésta última es "el resultado de disminuir a la totalidad de los ingresos percibidos por la Sociedad Mercantil, ya sea en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios, las deducciones autorizadas por la misma ley, siempre y cuando los ingresos sean superiores a las deducciones" (59), a lo cual se llama

resultado positivo, ya que en caso de que las deducciones sean superiores a los ingresos, el contribuyente operará con pérdida fiscal.

Es decir, el resultado fiscal, es la base para que las sociedades mercantiles calculen el impuesto sobre la renta, base esta que puede ser positiva o negativa. Será positivo el resultado fiscal, cuando los ingresos acumulables sean superiores a las deducciones (que son los costos y gastos), dividendos, deducción adicional y pérdida fiscal ajustada, entre otros.

Por ello, el resultado será negativo, cuando el contribuyente declare pérdida, caso en el cual, los ingresos acumulables fueron menores a los demás conceptos en un ejercicio.

Sobre esto último, versa la reforma para 1986, al señalar que las pérdidas fiscales -- mayores a las realmente sufridas, descubiertas por las autoridades fiscales mediante sus facultades de comprobación, serán sancionadas con una multa equivalente al 10% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, cuando medie dolo, mala fe o se procure u obtenga un beneficio al que no tenga derecho.

Dentro del concepto de pérdidas fiscales a que alude la adición, se estima que quedan incluidas tanto la pérdida fiscal como la pérdida fiscal ajustada.

La pérdida fiscal resulta cuando en

materia del impuesto sobre la renta, los ingresos-
acumulables son menores a las deducciones autoriza-
das por la ley; sin incluir dividendos distribu-
dos en efectivo o en bienes por utilidades genera-
das en ejercicios anteriores, ni la deducción adi-
cional.

Ejemplo: Ingresos Acumulables en 1986.

Ingresos por Ventas a crédito	2'000
Ingresos por ventas de contado	5'000
Ingresos por dividendos en acciones	1'000
Ingresos por dividendos en efectivo	3'000
Ingresos por intereses cobrados	<u>2'000</u>
Total de ingresos acu- mulables	13'000

Menos:

Deducciones autorizadas por la ley:

Devoluciones sobre ventas	1'000
Costo de Productos Vendidos	8'000
Sueldos	5'000
Renta local	2'000
Deducciones en inversiones	3'000
Gastos varios	<u>1'000</u>
	20'000

	13'000
	- 20'000
Igual a utilidad fiscal o a pérdida fiscal.	(7'000)

Por otra parte, la pérdida fiscal - ajustada, será la que resulte de agregar a la pérdida fiscal el pago de dividendos reembolsados a los accionistas, la deducción adicional que establece el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otros.

Por ello, la multa del 10 % en cuestión, también es aplicable a la pérdida fiscal -- ajustada, que emana como consecuencia de que a la pérdida fiscal incrementadas con los dividendos en acciones, los distribuidos en efectivo a los accionistas y la deducción adicional antes aludida.

No se debe perder de vista, que la pérdida fiscal ajustada se puede disminuir con el reembolso de las acciones capitalizadas, ya sea -- por disminución de capital social o por liquidación de la sociedad; y de que esta pérdida fiscal -- ajustada de ejercicios anteriores al restarse de -- una utilidad fiscal ajustada del actual ejercicio, si el resultado es positivo, se le llama resultado fiscal.

En consecuencia, a partir de 1986, -- un contribuyente puede ser objeto de dos tipos de sanciones, lo cual seguramente no fue intención -- del legislador:

A) La multa calculada al 10% sobre la pérdida fiscal modificada; y

B) La multa calculada sobre el im--

puesto sobre la renta omitido, cuando la pérdida - se rechace al 100% y se obtenga un resultado fiscal positivo.

Ejemplo para determinar el resultado fiscal:

Ingresos acumulables:

- Ingresos por ventas
- Intereses cobrados
- Dividendos percibidos, etc.

MENOS

Deducciones autorizadas:

- Devoluciones sobre ventas
- Sueldos
- Costo
- Gastos, etc.

IGUAL A:

Utilidad fiscal o Pérdida fiscal

MENOS:

Dividendos:

- reembolsos a los accionistas
- dividendos presuntos, etc.

MENOS:

Deducción Adicional

IGUAL A:

Utilidad fiscal ajustada o Pérdida fiscal ajustada

MENOS:

Pérdida fiscal ajustada de cualquiera de los cuatro ejercicios anteriores o en el siguiente:

IGUAL A:

RESULTADO FISCAL

Si hay base para el calculo del impuesto sera posi
tivo

Si no hay base será negativo o pérdida.

Ejemplo para demostrar que un contribuyente del --
Impuesto sobre la Renta, Sociedades Mercantiles --
puede ser objeto de doble sanción:

(Ver ejemplo hoja siguiente)

	Ingresos acumulables	44'000
Menos:	Deducciones autorizadas	40'000
Menos:	Deducción adicional	<u>6'000</u>
	Pérdida declarada	(2'000)

Liquidación de impuestos emitida por la autoridad fiscal como consecuencia de sus facultades de comprobación.

	Se rechaza al 50% de las deducciones y el 33.33% de deducción adicional	20'000
		2'000
Menos	Ingresos	44'000
	Deducciones modificadas	20'000
	Deducción adicional modificada	<u>4'000</u>
	Utilidad Fiscal	<u>20'000</u>
	Impuesto al 42%	8'400
	Más multa al 100%	8'400
	Más otra multa equivalente al 10% de la pérdida declarada	<u>200</u>
	Diferencia total	17'000

Diferencias totales a cargo del contribuyente;

\$17'000.00

2.4 MULTA POR OMISIONES DE CONTRIBUCIONES POR ERROR ARITMETICO. (Se reforma el artículo 78).

En lo relativo a las multas por omisión de contribuciones impuestas con motivo de error aritmético, se reduce de un mes a 15 días hábiles el plazo para pagar las contribuciones y sus accesorios, computados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia respectiva, sin que se requiera resolución administrativa.

2.5 MULTAS RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACIONES. (Se reforma el artículo 82 -- fracción I, inciso a) y se deroga su último párrafo).

De acuerdo con esta reforma, a quien cometa infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones cuando estas no se presenten, o se presenten previo requerimiento, caso en el cual la multa será la que resulte mayor entre \$2,500.00 o el 10% de la contribución declarada en su caso; por ello se incrementó de entre \$2,000.00 o el 2% que estaba regulado para 1985.

Por último, con la derogación del último párrafo del artículo 82 del citado Código Tributario se elimina el tope de estas multas, ya que en ese párrafo se señalaba que esas multas no podrían exceder de la cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica, correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

3. REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL TITULO IV.- DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS.- CAPITULO II.- DE LOS DELITOS FISCALES. (Artículos 92 al 115).

3.1 INTRODUCCION.

Hasta ahora, la sustentante ha afirmado que el ilícito tributario o la infracción lato sensu, se puede clasificar en infracción stricto sensu y el delito de carácter fiscal; y de que una sola conducta puede ser sancionada por la infracción cometida y por el delito que tipifica, por la responsabilidad penal que trae aparejada.

Por lo que respecta al delito fiscal, en nuestro Código Fiscal de la Federación, no se da una definición del mismo, no dejando por ello de ser criticado, inclusive así lo ha sido el rubro del capítulo II del Título IV del Código Tributario que se analiza, ya que no alude a la preposición "contra", ni al fisco, razón por la que sostienen los doctrinarios que "mejor sería desde los puntos de vista técnico y práctico destinar título propio en el Código Penal a los 'Delitos contra el Fisco'." (60).

El delito fiscal, al encontrarse en una ley especial como lo es el Código Fiscal de la Federación, se debe aplicar a ese delito ese Código Tributario, observándose las disposiciones conducentes del Código Penal Federal como son las ---

(60) RIVERA SILVA, MANUEL.- "DERECHO PENAL FISCAL" 1a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.-MEXICO-1984.- PAG. 8.

previstas en su Libro Primero que es la parte general y en su Libro Segundo relativo a cada delito, cuando la ley especial establezca un concepto o haga una remisión que así lo determine, todo esto de acuerdo con el artículo 6o. de este último ordenamiento, que como se señala en la Exposición de Motivos en 1984, es la pieza maestra del sistema normativo penal.

En relación al concepto delito, el artículo 7o. del Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia de fuero federal, como regla general señala que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. De esta definición, los penalistas desprenden que el delito tiene elementos, sobre los cuales no han coincidido en cuanto a su enumeración, sin embargo, generalmente aceptan que estos son los siguientes:

3.2 ELEMENTOS DE LOS DELITOS.

Estos pueden ser los siguientes, a los cuales se les puede denominar aspectos positivos:

A) La conducta.- Es incuestionable que el delito ante todo lo constituye una conducta del ser humano, por ello, se puede definir como -- "el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito". (61).

(61) CASTELLANOS, FERNANDO.- OB. CIT.- PAG. 137.

B) La tipicidad.- Se asevera que es el acto u omisión del sujeto que encuadra perfectamente dentro del tipo legal o descripción legislativa; es decir, dentro de la "descripción concreta hecha por la ley de una conducta a la que en ocasiones se suma su resultado, reportada como delictuosa al conectarse a ella una sanción penal". --- (62).

C) La antijuricidad.- Esta sobreviene cuando el acto u omisión es contrario al orden jurídico establecido por el Estado; es decir, "la antijuricidad es la oposición a las normas de cultura, reconocida por el Estado. Se le denomina -- también 'ilicitud', palabra que también comprende el ámbito de la ética; 'ilegalidad' palabra que -- tiene una estricta referencia a la ley; 'entuerto' palabra puesta en circulación por los tratadistas italianos y que en español constituye un arcaísmo; -- e 'injusto' preferida por los alemanes para significar lo contrario al Derecho, equivalente a lo -- antijurídico". (63).

D) La imputabilidad.- Esta consiste en la "capacidad general atribuible a un sujeto -- para cometer cualquier clase de infracción penal.- También para ser sujeto pasivo de la sanción penal. La imputabilidad es un presupuesto de culpabilidad". (64).

- (62) PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO.- "MANUAL DE DERECHO PENAL MEXICANO".- 2a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO 1967.- PAG. 243.
- (63) CARRANCA Y TRUJILLO.- "DERECHO PENAL MEXICANO. PARTE GENERAL".- 15a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1986.- PAG. 353.
- (64) DE PINA, RAFAEL Y DE PINA VERA, RAFAEL.- "DICCIONARIO DE DERECHO".- 11a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO 1983.- PAG. 299.

De ello se puede decir, que la imputabilidad es una cualidad del sujeto, ya que por esta se le puede atribuir o imputar como suyo un hecho delictuoso, al considerarsele que tuvo capacidad penal, capacidad de culpabilidad y por ello se le pueden aplicar las penas que correspondan.

A mayor abundamiento, se estima que la imputabilidad es la capacidad que un sujeto --- tiene, aunque no quiera, para atribuirsele como -- propio un acto u omisión. De ahí que solo impli-- que la constatación de las condiciones mínimas bio lógico-psiquiátricos de salud y desarrollo mental, para que de acuerdo con esto se le aplique la pena prevista en ley, por la imputación de la comisión del delito en cuestión. De donde la imputabilidad "es la capacidad del sujeto para conocer el carácter ilícito del hecho y determinarse espontáneamente conforme a esa comprensión". (65).

E) La culpabilidad.- Es "el nexo in telectual y emocional que liga al sujeto con su -- acto" (66); su fundamento radica en que el sujeto activo tiene conciencia y voluntad, por lo que tuvo capacidad para conocer la norma, y al no acata--rla, su conducta resulta antijurídica.

Se afirma que la culpabilidad se -- presenta en dos formas básicas que son:

a) El dolo o intención, y

- (65) PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO.- "IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD".- 1a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S. A.- MEXICO 1983.- PAG. 96.
- (66) CASTELLANOS, FERNANDO.- OB. CIT.- PAG. 214.

b) La culpa o imprudencia.

El "dolo consiste en el actuar, --- conciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico" (67), por ello se han hecho enumerables clasificaciones de las especies dolosas, siendo los más importantes los siguientes:

Dolo directo.- El resultado corresponde al que había previsto el sujeto activo.- (Decide robar y roba).

Dolo indirecto.- Existe cuando el sujeto se representa un fin, pero prevé y acepta la realización necesaria de otros fines delictivos. (Para matar a un sujeto, coloca una bomba en su automóvil, con la certeza de que morirán además otras personas y se destruirá el automóvil).

Dolo indeterminado.- Es la voluntad genérica de delinquir, sin fijarse un resultado delictivo. (Cuando lanzan granadas, bombas, -- etc.).

Dolo eventual.- El sujeto "se -- propone un resultado delictivo, pero se prevé la posibilidad de que surgan otros tópicos no deseados, pero que se aceptan en el supuesto en que --- ocurran" (68). (Se incendia un taller mecánico --- pero se desconoce la posibilidad de que los mecánicos mueran o sufran lesiones).

(67) CASTELLANOS, FERNANDO.-OB. CIT.-PAG. 220.

(68) OSORIO Y NIETO, CESAR AUGUSTO",.- "SINTESIS-- DE DERECHO PENAL. PARTE GENERAL",.- 1a. EDI-- CION.- EDITORIAL TRILLAS.-MEXICO 1984.-PAG.66.

La culpa existe, "cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero este surge a pesar de ser previsible y evitable, por no ponerse en juego, por negligencia o imprudencia, las cautelas o precauciones legalmente exigidas". (69).

A esta conducta se le llama imprudencial, culposa o no intencional, ya que hay ausencia de precauciones.

F) La Punibilidad.- Esta implica -- la garantía nulla poena sine crimem..., nullum crime sine previa lege, ya que no se puede hablar de delincuente sin delito, de delito al que no sobreviene la pena sin tipo. "La punibilidad es la consecuencia lógica jurídica del juicio de reproche -- nulla poena sine culpa" (70), por lo cual, lo será el merecimiento de la aplicación de la pena al comportamiento delictuoso del sujeto, pero en todo -- caso "la pena imponible al autor de una conducta culpable está establecida en el propio precepto -- descriptivo de la figura típica o en otro precepto que directa e inequívocadamente se ensambla a dicha figura". (71).

Las penas se clasifican en intimidatorias, correctivas y eliminatorias, "según se --- apliquen a sujetos no corrompidos, a individuos ya maleados pero susceptibles de corrección o inadaptados peligrosos". (72).

- (69) CASTELLANOS, FERNANDO.- OB. CIT.- PAG. 226.
(70) JIMENEZ HUERTA, MARIANO.- "DERECHO PENAL MEXICANO". TOMO 1, 5ta. EDICION.- EDITORIAL -- PORRUA, S.A.- MEXICO 1985.- PAG. 459.
(71) IDEM.- PAG. 460.
(72) CASTELLANOS, FERNANDO.- OB. CIT.- PAG. 283.

G) La condición objetiva de penalidad.- La penalidad condicionada se define como -- "aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación" (73), a todo lo cual se llama condición objetiva de penalidad.

Existen opiniones que estas exigencias son requisito prejudicial, es decir, como un requisito que la ley señala como indispensable para el nacimiento de la acción penal, a diferencia de la denuncia y la querrela que constituyen un requisito de procedibilidad.

Por otra parte, frente a los aspectos positivos de los delitos, existen los negativos que a manera enunciativa son los siguientes:

- A) FALTA DE CONDUCTA, como lo es la fuerza física irresistible, energía de los animales, el hipnotismo, el sonambulismo, etc.
- B) AUSENCIA DE TIPICIDAD, es decir, falta de descripción legal de -- una conducta que pudiera ser delictuosa.
- C) CAUSAS DE JUSTIFICACION, como lo es la legítima defensa, estado de necesidad, ejercicio de un deber, cumplimiento de un deber, impedimento legítimo, etc.

- D) INIMPUTABILIDAD, como lo es la --
minoría de edad, trastorno men--
tal, sordomudez, estado de incon--
ciencia, miedo grave, etc.

- E) INCULPABILIDAD, como lo es el --
el error de hecho, temor funda--
do, encubrimiento de familiares--
y allegados, etc.

- F) EXCUSAS ABSOLUTORIAS, estas son--
aquellas que impiden se aplique--
la pena, aún cuando exista el --
hecho delictuoso como lo es el -
robo por un ascendente en contra
de un descendente, el robo que -
no exceda de diez veces el sala--
rio mínimo, si se restituye ex--
pontaneamente, aborto impruden--
cial, etc.

- G) AUSENCIA DE CONDICION OBJETIVA -
DE PENALIDAD.

Pretendiéndo hacer lo expuesto a --
manera de cuadros sinópticos, quedaría de la mane--
ra siguiente:

ASPECTOS DEL DELITO

ASPECTOS POSITIVOS

1. La conducta
 - a) acto
 - b) omisión
2. Tipicidad
3. Antijuricidad
4. Imputabilidad
5. Culpabilidad
6. Punibilidad

ASPECTOS NEGATIVOS

1. Falta de conducta.
2. Ausencia de tipicidad.
3. Causas de justificación
 - a) Legítima defensa
 - b) Estado de necesidad
 - c) Ejercicio de un derecho
 - d) Cumplimiento de un deber
 - e) Impedimento legítimo.
4. Inimputabilidad.
 - a) Minoría de edad
 - b) Trastorno mental
 - c) Sordomudez
 - d) Estado de inconciencia
 - e) Miedo grave.
5. Inculpabilidad
 - a) Error
 - b) Obediencia jerárquica
 - c) Legítima defensa putativa
 - d) Encubrimiento de familiares y allegados
6. Excusas absolutorias
 - a) Excusa en función de la conservación de los --- vínculos familiares --- (robo entre ascendientes o descendientes).

- b) Excusas por razones de -
mínima temibilidad (si -
lo robado no excede de -
diez veces el salario --
mínimo y restituído en -
forma espontánea y paga--
daños y perjuicios y el-
robo se ejecuta sin vio-
lencia).
- c) Excusa de aborto impru--
dencial.

7. Condicionalidad objetiva
de penalidad.

7. Ausencia de condicionali-
dad objetiva.

3.3 EL DELITO FISCAL

Del análisis a nuestro Código Fis--
cal de la Federación, se estima que se encuentran
reguladas 24 figuras delictivas, sin embargo, los-
que tienen aplicación práctica son el contrabando,
algunos delitos equiparables a él; la defraudación
fiscal y algunos delitos equiparables a él.

De ello, la comisión de delitos es-
casa y la criminalidad fiscal es oculta, al acep-
tar el gobierno federal que existe una gran eva--
sión y elusión fiscal, las cuales año con año, con
lar reformas a las leyes fiscales, pretende comba-
tir, razón por la cual se debe de hacer más objeti-
vo, más operante, más eficaz el sistema punitivo -
en materia fiscal, y desde luego hacerlo más drás-
tico, ya que así lo requiere por el bajo cumpli-
miento por parte del contribuyente, lo que conlle-
va a un déficit fiscal cuantioso.

Los delitos fiscales se encuentran regulados entre los artículos 92 al 115 del Código Tributario en cuestión, reconociéndose en sus artículos 70 y 92, que la aplicación de las penas será por parte de la autoridad judicial, siempre y cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la denuncia; la declaratoria correspondiente; la querrela o declaratoria de perjuicio.

La diferencia entre una conducta infractora y una tipificada como delito, radica en que la primera también contiene una responsabilidad penal. Por ello, se opina que la responsabilidad penal a que alude la ley, consiste en la posibilidad de exigir al delincuente el cumplimiento de un deber que fue incumplido por su culpa o negligencia, propia o ajena y que se tipifica como delito; es decir, la responsabilidad penal sobreviene "por la ejecución de actos penalmente sancionables y que tiene dos manifestaciones: la que recae en la persona del autor del delito y que puede afectar a su vida, donde la pena de muerte subsiste, a su libertad, a su capacidad civil o a su patrimonio; y la que civilmente recae sobre su propio autor de la infracción, por vía de reparación del agravio material o moral que haya causado. Penalmente, la responsabilidad de los autores se extiende a los instigadores, a los cómplices, a los encubridores, y solo desaparece por la existencia de alguna excusa absolutoria, alguna causa de inimputabilidad o alguna circunstancia eximente; o disminuida en lo que se refiere a la índole o a la cuantía de la pena, si en el hecho concurren las circunstancias de atenuación previstas por la ley" (74).

(74) OSSORIO, MANUEL.- "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES".-EDITORIAL-HELIASTA, S.R.L.- ARGENTINA 1978.- PAG. 673.

Por otra parte, de la interpretación al rubro del Título IV, Capítulo II, del Código Fiscal, denominado "De los Delitos Fiscales" se desprende que no se señala cual es el bien que mediante la represión punitiva se pretende tutelar, independientemente de "que precisamente por la falta de rubro en el cual se registrara la preposición 'contra', la interpretación actual: "De los Delitos Fiscales" puede llevar a la absurda interpretación de hacer pensar que se trata de delitos cometidos por el fisco o en contra del fisco". (75).

Asimismo, de acuerdo con los artículos 31 fracción IV de nuestra Constitución y lo. y 2o. del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, contribuciones que se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones por mejoras y derechos. Estas contribuciones son las necesarias para cubrir el presupuesto del gasto público, y se encuentran reguladas tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en las leyes tributarias especiales.

En consecuencia, el delito que regula nuestro Código Fiscal, se debe denominar "delitos contra el gasto público", o "delitos contra el interés del fisco", ya que en el primer caso queda perfectamente señalado que el bien jurídico tutelado es la parte del gasto público que se sufraga mediante las contribuciones, las cuales implican obligaciones sustantivas y formales, que todo contribuyente debe de cumplir, pero si las omite con responsabilidad penal, incurre en cualquiera de ---

los delitos contra el gasto público, o el interés-fiscal.

De ello, se puede sostener, que los delitos contra el gasto público, lo constituye todo acto u omisión con responsabilidad penal, regulados en el Código Fiscal de la Federación, a través del cual se omite total o parcialmente el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y que fueron descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Y los delitos contra el interés del fisco, serán aquellos que se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación, pero cuya comisión no afecta al gasto público, al no causarse alguna contribución que pudiera omitirse con responsabilidad penal, por lo que no hay base para la posibilidad o cuantificación del perjuicio.

3.4 REQUISITOS PARA LA PERSECUCION-E INICIACION DEL PROCESO POR DELITOS FISCALES.

De conformidad con el artículo 92 - del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por los delitos previstos en ese ordenamiento, será necesario que PREVIAMENTE la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formule según el caso:

- a) La denuncia
- b) La querrela
- c) La declaratoria que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.
- d) La declaratoria correspondiente, en caso de mercancías que no --- paguen impuesto.

Todos estos, se estiman que constituyen requisitos de procedibilidad.

3.4.1 LA DENUNCIA COMO REQUISITO - DE PROCEDIBILIDAD.

De conformidad con el artículo 16 - Constitucional no podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención sino por autoridad judicial, y que proceda denuncia, acusación o querrela de un determinado hecho que la ley castigue con -- pena corporal.

"La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho sobre el particular, que para la procedencia de una orden de aprehensión, no es suficiente que la misma haya sido dictada por la autoridad judicial competente en virtud de la denuncia de un hecho que la ley castiga con pena corporal, sino que es necesario además, que el hecho o hechos denunciados constituyan en realidad un delito que la ley castigue con pena corporal, por lo que el juez deberá hacer un estudio de las circunstancias en que el acto haya sido ejecutado, para dilucidar si la orden de captura puede constituir o no una violación de garantías". (Tesis de juris-

prudencia de los años de 1917 a 1965, Tomo II, Segunda Sala. P. 1335). (76).

Desde luego, que la denuncia en materia fiscal es el medio informativo, la narración de hechos, que se suponen delictuosos ante el Ministerio Público Federal, por parte de la Procuraduría Fiscal de la Federación, en el que la sociedad o el interés público resultan afectados, casos en los cuales no cabe el perdón del ofendido, ya que se trata de delitos que se persiguen de oficio; aún cuando pudieran formularla cualquier persona que tenga conocimiento de la comisión de ese delito que se persigue de oficio, de conformidad con el artículo 116 del Código Federal de Procedimientos Penales.

3.4.2 LA QUERELLA COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD EN MATERIA FISCAL PARA LA PERSECUSION DE LOS DELITOS.

La querella en materia fiscal, regulada en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto requisito de procedibilidad, debe ser formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previa al inicio de la averiguación previa, ya que esta solo es un requisito para proceder contra el inculpado ante el órgano jurisdiccional de donde si este requisito se encuentra satisfecho, la orden de aprehensión resulta siempre procedente, a más que si no hay querella, la -

(76) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS.-UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.-"CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA".-1a. EDICION.-MEXICO 1985.-PAG. 43.

averiguación si puede existir, aunque se pueda proceder contra quienes resulten presuntos responsables.

La querrela, es un requisito de procedibilidad, y su regulación constitucional se encuentra en el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, al señalar que "no podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal.

La "voz querrela posee una doble acepción: como sinónimo de acción privada y como simple requisito de procedibilidad". (77), razón por la cual ésta se formula cuando se considera que sobre el interés público predomina el interés privado del ofendido, ya que este o su representante legal son los únicos facultados para hacer del conocimiento de la autoridad judicial un hecho delictuoso que le ha ocasionado un daño y que se castiga con pena corporal, constituyéndose por ello, en parte acusadora, con el objeto de que sea perseguido y aprehendido, existiendo por ello, que el ofendido otorgue su perdón en cualquier fase del procedimiento hasta antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

En materia fiscal, y de acuerdo con los artículos 19 fracción XVIII y 122 fracción IV-

- (77) GARCIA RAMIREZ, SERGIO Y ADATO IBARRA, VICTORIA.-"PRONTUARIO DEL PROCESO PENAL MEXICANO". 3a. EDICION.-EDITORIAL PORRUA, S.A.-MEXICO - 1984.- PAG. 25.

del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde a la Procuraduría Fiscal de la Federación, a través de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones, formular la querrela en los casos en que de acuerdo con la ley así proceda.

En consecuencia, la querrela, la denuncia, la declaratoria correspondiente o de perjuicio por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son requisitos de procedibilidad, aún cuando se afirma que la declaratoria de perjuicio no es un requisito de procedibilidad.

En caso de que se requiera la declaratoria de perjuicio, se afirma que no se puede ejercitar la acción penal, sino hasta el momento en que el querellante cumpla con esas exigencias, lo cual "constituye un requisito prejudicial cuya ausencia impide el ejercicio de la acción penal, pero no la iniciación del procedimiento... (ya que) en los casos de requisitos prejudiciales, se presentan las condiciones para la acción procesal penal, pero no puede ejercitarse por la ausencia del requisito fijado por la ley". (78).

No obstante lo anterior, se estima la declaratoria de que el fisco federal ha sufrido o pudo haber sufrido es un requisito de procedibilidad al igual que la querrela, ya que en estos casos no se puede iniciar ningún procedimiento penal al no estar determinado exactamente el daño causado; es decir, sería inexacto que la declaratoria de que el fisco sufrió o pudo haber sufrido

(78) RIVERA SILVA, MANUEL.- "EL PROCEDIMIENTO PENAL MEXICANO".-5ta. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.-MEXICO 1970.-PAG. 129.

perjuicio, es un requisito que debe ser previo al inicio de la averiguación, y no solamente al ejercicio de la acción penal; por ello, la averiguación existe y lo que no se puede proceder en contra quien resulta presunto responsable.

3.4.3 LA DECLARATORIA DE QUE EL FISCO HA SUFRIDO O PUDO SUFRIR PERJUICIO COMO REQUISITO PREJUDICIAL.

El Código Civil de aplicación federal, en su artículo 2109 preceptúa, que se debe entender por perjuicio, la privación de cualquier ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación; es decir, lo constituye la ganancia lícita racionalmente esperada que se deja de obtener por el incumplimiento de una obligación, pudiendose inclusive llegar al demerito o a gastos por lo que el incumplido debe indemnizar.

Hay quienes sostienen que el daño comprende tanto el perjuicio sufrido como la ganancia que se priva al sujeto por el hecho ilícito.

Es decir, afirman que el concepto de perjuicio se encuentra subsumido en el de daño, por lo que en este caso, el perjuicio no es sino una modalidad del concepto más amplio de daño; no deja de ser importante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que el perjuicio en materia civil "es la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido, por el cumplimiento de la obligación, privación que debe ser

una consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento" (79).

Por otra parte, de conformidad con el Código Federal Común se entiende por daño la -- pérdida o el menoscabo sufrido en el patrimonio -- por la falta de cumplimiento de una obligación, -- por lo cual el daño así estimado, es un daño material que afecta directo al patrimonio del sujeto.

En el Código Fiscal de la Federa--- ción, preceptúa que "el daño y el perjuicio sea -- cuantificable", y que la declaratoria se formulará cuando el fisco federal "ha sufrido o pudo sufrir -- perjuicio". De esto se desprende, que se puede -- tratar de delitos consumados en donde el perjuicio recae sobre el patrimonio del fisco o de la tentativa de un delito tributario.

Ahora bien, en relación al perjui-- cio al patrimonio del fisco causado por la comi--- sión de un delito, se estima que es correcto, ya - que ese patrimonio nunca sufre una pérdida o menos - cabo, sino únicamente impide ese acto delictuoso - el incremento al patrimonio del fisco para satis-- facer el gasto público.

De tal manera, que la cuantifica--- ción correspondiente se puede formular conjuntamen - te con la querrela; pero también se puede presen--

- (79) LEYVA LISANDRO CRUZ PONCE, GABRIEL. -"CODIGO-CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA CO MUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDE RAL, ACTUALIZADO, CONCORDADO Y CON JURISPRU- DENCIA OBLIGATORIA".-3a. EDICION.-MIGUEL AN- GEL PORRUA, S.A. LIBRERO EDITOR.- MEXICO --- 1982.- PAG. 530.

tar durante la tramitación del proceso antes de -- que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

3.4.4 LA DECLARATORIA CORRESPONDIENTE COMO REQUISITO PREJUDICIAL.

Como esta procede cuando se trata de contrabando de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y en relación al contrabando de mercancías de tráfico prohibidas, no existe base para la posibilidad o cuantificación del perjuicio; por lo que esta declaratoria debe referirse exclusivamente a la exención o a la prohibición, así -- como a los efectos de la pena.

Así las cosas, los requisitos analizados quedan de la siguiente forma, de acuerdo con cada delito fiscal:

REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD:

A) LA QUERELLA en los casos de:

a) Delito de Defraudación Fiscal -- (1) (art. 102)

b) Delitos equiparables al contrabando.

- La adquisición de mercancía extranjera.

- La tenencia de mercancía extranjerra que no sea para su uso personal, sin la documentación correspondiente. (2) (art. 105 fr. I).
- Amparar con facturación auténtica-mercancía apócrifa. (4) (art. 105-fr. III).
- La tenencia de mercancía extranjerra de tráfico prohibido (5) (art.-105 fr. IV).
- Infidelidad de Servidores Públicos (6) (art. 105 fr. V).
- Se tenga un vehículo extranjero sin la autorización correspondiente -- (7) (art. 105 fr. VI).
- Se enajene vehículos de importación -temporal sin la autorización co--rrespondiente (8) (art. 105 fr. VII).
- Se adquiera o enajene vehículos importa--dos, definitivamente para transitar en --zonas fronterizas o zonas libres (9) --- (art. 105 fr. VIII).

c) Delitos equiparables a la Defrau--dación.

- No su inscripción en el Registro -Federal de Contribuyentes (10) -- (art. 110 fr. I).
- Dar datos falsos al Registro Fed--eral de Contribuyentes (11) (art. -110 fr. II).
- Usar dos o más claves en el Regis--tro Federal de Contribuyentes (12) (art. 110 fr. III).
- Se atribuya actividades ajenas (13) (art. 110 fr. IV)
- Desocupe el domicilio fiscal sin -presentar aviso (14) (art. 110 fr. V).

- d) Otros delitos Innominados:
- Omitir declaraciones por dos o más ejercicios. (15) (art. 111 fr. I).
 - Registrar operaciones contables en dos o más sistemas de contabilidad con contenido distinto (16) (art. - 111 fr. II).
 - Ocultar o destruir los sistemas de contabilidad (17) (art. 111 fr. III).
 - Disponer por parte del interventor del dinero del fisco (18) (art. 112)
 - Práctica de visita y embargo sin orden de autoridad competente (19) (art. 114).

B) LA DENUNCIA en los demás casos:

- a) Delito de encubrimiento (22) (art. 96).
- b) Delitos cometidos por Servidores Públicos (23) (art. 97).
- c) Tentativa de delito (24) (art. 98).

REQUISITOS PREJUDICIALES:

A) LA DECLARATORIA de que el Fisco - ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio, cuando se trate de

- a) Contrabando (20) (art. 102).
- b) Robo o daño a mercancías que se encuentren en recintos fiscales o fiscalizados (21) (art. 105)

B) LA DECLARATORIA correspondiente -
(art. 92 fr. III).

Cuando se trate de:

a) Contrabando de mercancías por los
que no se debe pagar impuesto (art.-
92 fr. III)

b) Contrabando de mercancías de trá-
fico prohibido (art. 92 fr. III).

3.5 DELITOS TRIBUTARIOS EN MATERIA-
DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYEN-
TES. (Se reforma el artículo 110, --
último párrafo).

Tomando en cuenta todas las reformas
que se hicieron en materia del Registro Federal de
Contribuyentes, ya comentado con anterioridad, a --
partir de 1986, se tipifica como nuevo delito, cuan-
do el contribuyente que desocupe el local donde ten
ga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de --
cambio de domicilio al Registro Federal de Contribu-
yentes, después de la notificación de la orden de --
visita y antes de un año contado a partir de dicha
notificación, o bien después de que se le hubiere --
notificado un crédito fiscal y antes de que éste se
haya garantizado, pagado o quedado sin efectos; no-
obstante el precepto aclara en el último párrafo --
que la autoridad no formulará querrela si el contri-
buyente subsana la omisión o informa del hecho a la

autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o --
medie requerimiento, orden de visita o cualquier --
otra gestión notificada por la misma, o si el con--
tribuyente conserva otros establecimientos en los -
lugares que tenga manifestados al Registro Federal-
de Contribuyentes.

Como puede apreciarse, en la actuali-
dad la autoridad hacendaria está dando una gran im-
portancia al cumplimiento de obligaciones formales-
de carácter fiscal de parte del contribuyente, ta-
les como las relativas al domicilio; lo cual resul-
ta perfectamente lógico, pues este tipo de medidas-
permite un mejor control de un mayor número de con-
tribuyentes.

C A P I T U L O Q U I N T O

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN SU TITULO QUINTO.- "DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS", Y EN SU TITULO SEXTO. "DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO".

PRIMERA PARTE.

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES-AL CODIGO FISCAL VIGENTE EN SU TITULO QUINTO: "DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS".-SECCION QUINTA: "DEL TRAMITE Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS".-CAPITULO II: "DE LA NOTIFICACION Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL".-SECCION SEGUNDA: "DEL EMBARGO". Y SECCION CUARTA: "DEL REMATE". (Artículos 134 al 196).

1. LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL Y SU DISPENSA. (Se reforman los artículos 141 último párrafo, 142 último párrafo, 144 primer párrafo; adecuandose este último con los párrafos segundo, tercero y cuarto, pasando los actuales párrafos segundo, tercero y cuarto, a ser los párrafos Quinto, Sexto y Séptimo).

Dentro del Título Quinto, Capítulo II.- "De las notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal", se llevaron a cabo adecuaciones, con el objeto de reglamentar la forma en que se debe otorgar la dispensa de la garantía del interés fiscal; en que casos no se otorga la garantía del interés fiscal; y en que forma se garantiza el interés fiscal cuando el contribuyente controvierta -- parte de una resolución mediante la cual se le determinen varios créditos fiscales, quedando como consecuencia firmes los restantes.

En efecto, de acuerdo con nuestra legislación, la determinación del hecho generador del crédito fiscal, generalmente corresponde al -- contribuyente, a lo cual se llama autoimposición, -- autodeterminación, o determinación por el sujeto -- pasivo.

Por ello, generalmente corresponde al contribuyente reconocer la existencia del hecho generador, lo identifica, lo determina, lo cuantifica o liquida, y lo declara.

El crédito fiscal determinado por el contribuyente, debe ser enterado dentro del plazo establecido para el efecto. Pero esa determinación, liquidación y entero llevado a cabo, puede -- ser sujeta de comprobación por parte del fisco federal.

Ahora bien, sí como consecuencia de esa comprobación, la autoridad concluye que existen

hechos generadores omitidos o créditos fiscales no enterados, procederá a hacer una determinación directa o presuntiva, emitiendo para el efecto una resolución liquidatoria, la cual tiene que ser notificada al contribuyente.

Es decir, de acuerdo con lo estipulado en los artículos 64 y 65 del Código Fiscal - que se comenta, toda resolución que determina contribuciones omitidas a cargo del contribuyente, -- como consecuencia de las facultades de comprobación del fisco, por lo cual se determina un crédito fiscal en cantidad líquida, debe de ser notificada.

El entero de ese crédito o su garantía debe ser llevado a cabo dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación correspondiente, por lo que si el contribuyente no cumple con esta obligación tributaria, la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de -- ejecución a fin de hacer efectivo el adeudo tributario.

Por ello, cuando una resolución determinante de un crédito fiscal, es notificada a un contribuyente, este tiene dos alternativas: la primera es que pague; o que impugne esa resolución por los medios de defensa establecidos en la ley.

En el caso de que opte por impugnar esa resolución, y a fin de que la autoridad no requiera el entero correspondiente, debe garantizar el interés fiscal mediante cualquiera de las -

siguientes formas:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero.
- e) Embargo en vía administrativa.

La garantía otorgada por el contribuyente deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, así como los accesorios que se causen y que sigan generando.

Ahora bien, por el alto costo de -- las finanzas, o por la dificultad de garantizar el interés fiscal en las formas antes aludidas, el -- contribuyente venía promoviendo ante la autoridad administradora del impuesto, se le dispensara del otorgamiento de la garantía, lo que trafa aparejado que la exactora estuviera impedida para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, con lo cual podría haber créditos no cubiertos ni garantizados, con el consiguiente perjuicio a los -- intereses del fisco federal.

Seguramente por esto, a partir de 1986, se señala que la autoridad podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos y con los requisitos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, la solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el interés fiscal, en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la autorización de la dispensa solicitada.

De acuerdo con la adición que se comenta, los casos en que la autoridad fiscal podrá dispensar la garantía, de acuerdo con el artículo 67 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, será:

- A) Tratándose de personas morales, - cuando el interés fiscal sea menor al 10% del capital social, - excluyendo el superavit por revaluación capitalizada, y en los dos último ejercicios, no hayan tenido pérdidas, o si la hay no exceda del 5% del capital social.
- B) Tratándose de personas físicas:
 - a) El interés fiscal sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividad empresarial.
 - b) No sean propietarios de bienes -

inmuebles, y sus únicos ingresos sean por salarios, sin que excedan de dos veces al salario mínimo general.

- c) Estén dedicados exclusivamente a actividades agropecuarias y su parcela o propiedad no exceda de 20 hectáreas.

Los requisitos son los siguientes:

- a)- Deberá ser mediante formato aprobado por la autoridad fiscal.
- b)- Se acompañara los documentos que acreditan que el contribuyente se encuentra en alguno de los casos antes aludidos.
- c)- Se debe de presentar con 15 días de anticipación a la fecha en que se deba enterar el crédito o garantizarse, o si es pago en parcialidades, junto con la primera exhibición.

Sin embargo, como es claro que la petición no es resuelta dentro del término restante del mes, tomándo en cuenta que la presentación de la solicitud se debe hacer dentro de los quince días o con la primera exhibición, se estima que --

esta hace nugatoria la figura de la dispensa, razón por la cual se considera que este tratamiento se debe reformar, regulandose de plano la no dispensa, y en su defecto, regulandose que mientras el contribuyente no tenga respuesta a su petición de dispensa, no existe obligación de garantizar el interés fiscal, siempre y cuando el crédito fiscal se encuentre controvertido, o sobre el mismo se solicite una prorroga o su pago en parcialidades.

Desde luego, que en caso de que se tenga que garantizar el interés fiscal, con la adición, se aclara, que el contribuyente no otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por estos. En consecuencia, si el crédito fiscal a garantizar, está constituido por contribuciones, recargos y multas, sigue siendo improcedente la garantía de los gastos de ejecución.

En la materia de la garantía del interés fiscal y suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, con la adición al artículo 144 del multicitado Código, se establece que cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos fiscales determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes; agregándose que si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos; siendo pertinente señalar que si en dicho supuesto

el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad fiscal podrá exigir la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución.

2. DEL EMBARGO Y EL REMATE. (Se reforman los artículos 151 último párrafo, 173, 175, 191 párrafo final).

Notificada la resolución determinante del crédito fiscal, este debe de enterarse dentro del mes siguiente a la fecha en que haya surtido efectos la notificación. Si el crédito fiscal no se cubre en ese término es exigible al igual -- que sus accesorios, por lo que el mismo va a ser requerido de pago por la autoridad, y en caso de no hacerlo, procederá al embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones suficientes, a fin de obtener, ya sea mediante su remate, o intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, todo lo cual será mediante el procedimiento administrativo de ejecución, a través del cual el Estado hace efectivo vía ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor no pagadas expontanea y oportunamente.

"El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad". (80).

(80) DE LA GARZA F., FRANCISCO SERGIO.-OB. CIT.--PAG. 756.

Los requisitos o presupuestos de la ejecución forzosa, son los siguientes:

- a) La existencia de la obligación - sustantiva no enterada por el -- contribuyente dentro del plazo - legal.
- b) Que el fisco, por medio de sus - facultades de comprobación, descubra esa omisión.
- c) Que el contribuyente, aún frente a esta gestión que legalmente -- constituye requerimiento, no entere lo omitido.
- d) Que se haya emitido y notificado la resolución que determina el - crédito fiscal y sus accesorios, la cual en su caso, haya sido -- confirmada.
- e) Que no se haya enterado ni garantizado el interés fiscal, dentro del término de ley, por lo cual - el crédito fiscal es exigible -- (un mes o seis días), y además - se le haya requerido.
- f) El embargo de bienes suficientes para que por su remate o inter-- vención, satisfagan el crédito - fiscal y sus accesorios.

Precisamente una de las adiciones - consiste en que cuando la exigibilidad se origine - por error aritmético en las declaraciones, el deudor puede efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, razón - por la cual la autoridad se encuentra impedida a - embargarle bienes suficientes de inmediato.

Los presupuestos del embargo son:

- a) Que exista resolución liquidatoria, debidamente notificada.
- b) Que el crédito no se encuentre - garantizado, ni se haya enterado, dentro del término de ley, razón por la cual es exigible.
- c) Que haya sido requerido de pago, y el contribuyente no lo haya -- enterado.
- d) Que tenga bienes suficientes y - embargables.

Ahora bien, si el procedimiento administrativo de ejecución se inicia con la diligencia de requerimiento, continúa con el embargo, este procedimiento concluye con la enajenación forzosa llevada a cabo por el órgano ejecutor de los -- bienes embargados al sujeto ejecutado, entre los -

cuales se encuentra el remate, o venta en subasta pública.

Fénech, citado por el maestro Sergio F. de la Garza, afirma que el remate, o subasta, es "un acto complejo con unidad de tiempo y que está integrado por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano o su titular, propone la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, al concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asistentes, previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada uno de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada, siendo, por tanto, la última, la única eficaz; por último una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar". (81).

Ahora bien, de acuerdo con la reforma a la fracción I del artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, la enajenación de los bienes embargados, ya no será a los 30 días de practicado el embargo, sino a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera fijado la base para la enajenación de los bienes embargados.

(81). DE LA GARZA F., SERGIO.- OB. CIT. PAG. 772.

De igual forma, de conformidad con la reforma al artículo 175 y en armonía con el numeral 173 antes aludido, para modificar el plazo para determinar la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados y en negociaciones, el cual será de 6 días a partir de la fecha en que se haya practicado el embargo, abandonándose aquel, que señalaba, que el término de los 6 días era después de los 30 días de practicado el embargo.

Como parte de la reforma, también se señala que si el embargado o terceros acreedores se inconforman con la valuación, el embargado elegirá como perito, dentro de los 6 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la base, a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de ese Código, o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes, y la exactora lo nombrará en un plazo de tres días.

Por ello, los peritos, deberán rendir su dictamen en un plazo de diez días, si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones; y el avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

En relación al remate de bienes, ahora se prevén dos almonedas, en lugar de las tres que estaban establecidas hasta 1985, razón por la cual a partir de 1986, se preceptúa que si no se fincara el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación de pago

para el efecto de que la autoridad pueda adjudicarselo, enajenarlo o donarlo para obras o serviciospúblicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas.

La almoneda es "la venta pública hecha con la intervención y por órden de la autoridad judicial o administrativa de bienes muebles. - Se usa sin embargo como sinónimo de subasta, y comprende también la venta de bienes inmuebles. Procede del árabe" (82) por ello la almoneda en materia fiscal es la transmisión de bienes por órden - de autoridad administrativa, en favor del mejor --
postor, previa puja de quienes concurren al acto.

(82) PALLARES, EDUARDO.- "DICCIONARIO DE DERECHO-
PROCESAL CIVIL".- 6ta. EDICION.- EDITORIAL -
PORRUA, S.A.- MEXICO 1970.- PAG. 80.

SEGUNDA PARTE:

REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES.-
AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION,-
A SU TITULO SEXTO.- "DEL PROCEDIMIEN-
TO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"-
(Artículos 197 al 261).

1. INTRODUCCION.

"El procedimiento contencioso (ante el Tribunal Fiscal de la Federación) es la revisión en la vía jurisdiccional de los actos que se producen en el ejercicio de las atribuciones fiscales". (83). Este procedimiento se puede considerar como de mera anulación y no de plena jurisdicción, en donde las partes no acuden al Poder Judicial sino a un Tribunal Contencioso Administrativo como lo es el Tribunal Fiscal de la Federación.

Con la Ley de Justicia Fiscal, expedida el 27 de agosto de 1936, se creó el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual, según se señala en la Exposición de Motivos de esa ley, fue el primer paso para crear en México Tribunales Administrativos, dotados de autoridad, tanto por lo que hace a sus facultades, como a su forma de actuar y a su situación orgánica que es indispensable para que pueda desempeñar con eficacia sus funciones de control de la administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.

(83) SERRA ROJAS, ANDRES.- "DERECHO ADMINISTRATIVO. DOCTRINA, LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA"^{II}. TOMO II.- a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, - S.A.- MEXICO 1977.- PAG. 567.

Es en el Tribunal Fiscal de la Federación, en donde se da el procedimiento contencioso administrativo regulado por nuestro Código Tributario que se analiza. Este Tribunal está investido de autonomía, administra justicia dentro del marco del Poder Ejecutivo, controlando la legalidad de sus actos, fue creado por una ley específica y está integrado por órganos de la propia Administración Federal, entre otros.

Es decir, el Tribunal Fiscal de la Federación, solo formalmente está vinculado a la Administración Pública, "pero sus resoluciones las dicta, y esto expresamente lo dice la Ley, con absoluta independencia tanto del Presidente de la República como de cualquier otro funcionario administrativo fiscal. Así pues, debe asegurarse con absoluta certeza, primero, que el Tribunal Fiscal es un órgano administrativo jurisdiccional de justicia delegada". (84).

Del análisis al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se desprende que la administración de justicia en ese juicio contencioso administrativo está a cargo de órganos colegiados, al ser los integrantes de sus salas, los ministros, quienes ponen al juicio en estado de solución y dictan sentencia.

- (84) CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO.- "CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO".- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- COLECCION DE ESTUDIOS JURIDICOS.- VOLUMEN I.- MEXICO 1981.- PAG. - 175.

2. NATURALEZA JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - QUE REGULA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

La naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, que se desarrolla ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es simplemente un juicio de anulación, toda vez que "el contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación. Será el acto y a lo sumo el órgano es sometido a la jurisdicción del Tribunal, no el Estado, como persona jurídica. El Tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos". (85).

Por ello, seguramente en el expediente 10/937 el Pleno de ese Tribunal con fecha 12 de junio de 1937 dictó resolución en donde decretó que la "doctrina distingue el contencioso de anulación del contencioso de plena jurisdicción. En efecto, Roger Bonnard dice: desde el punto de vista de la decisión contenida en el acto jurisdiccional se obtiene distinción material que consiste en dividir el contencioso administrativo, en contencioso de anulación, que culmina con la anulación del acto administrativo, y en contencioso de plena jurisdicción, que además del poder de anulación supone el poder de reforma o de substitución del acto". (86).

- (85) MARTINEZ LOPEZ, LUIS.- OB. CIT.- PAG. 246.
(86) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. "TESIS SUSTENTADAS POR EL PLENO DEL TRIBUNAL DURANTE LOS AÑOS DE 1937 A 1948".-MEXICO --- 1949.- PAG. 32.

Sobre el particular, el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia señaló lo siguiente:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, NO DEBE OBLIGAR A LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA A EMITIR UN NUEVO ACTO PURGANDO EL VICIO DE ILEGALIDAD.- Si la Sala estima que el acto es ilegal por determinado motivo, debe limitarse a declarar su nulidad, más no indicar a la autoridad demandada que emita un nuevo purgando el vicio respectivo, toda vez que esta actividad de la Sala respectiva implica una indebida substitución de la autoridad fiscal, - por ser dicho Tribunal de mera anulación y no de plena jurisdicción". (87).

Así las cosas, se opina que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, por su naturaleza declarativa no tienen ejecución, ya que ante él se tramita un recurso por exceso de poder o por incompetencia, que es lo que se conoce como contencioso de anulación ya que solo puede privar de efectos un acto del fisco que está viciado de ilegalidad, sin que pueda reemplazar la

- (87) PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.- "TESIS DE EJECUTORIAS 1917-1975".- APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.-SEXTA PARTE.- TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.-MEXICO -- 1975.- PAG. 94.

resolución impugnada con otra resolución nueva.

Por ello se deja la facultad de las autoridades administrativas para llevar a cabo sus propias determinaciones. Sin embargo, si ese Tribunal administrativo dicta alguna sentencia para el efecto de que la autoridad emita una nueva resolución, esta sentencia no puede ser ejecutoria, ya que aunque las partes la consientan, si la parte requerida no cumple con lo dictado en esta sentencia, el propio Tribunal no puede emitir alguna resolución para hacer cumplir su determinación a las partes del juicio. Más aún, si la sentencia fuera adversa a los intereses del fisco federal y este no observara la anulación de su acto, el contribuyente para hacer cumplir dicho fallo tendría que acudir necesariamente a un procedimiento extraordinario, como lo es el juicio de amparo.

La suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el particular sostiene lo siguiente:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CARECE DE IMPERIO PARA EJECUTAR SUS DECISIONES.- Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la federación ejerce funciones jurisdiccionales, al someter los asuntos sometidos a su conocimiento, también es verdad que carece de imperio para hacer respetar sus decisiones, según se establece expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de

1936. Ahora bien, como el im
perio es uno de los atributos
de la jurisdicción, es forzo-
so concluir que el Tribunal -
Fiscal de la Federación no --
tiene plena jurisdicción. .

... ..
Jurisprudencia 304 (Quinta --
Epoca) Pág. 514, Volúmen 2a.-
Sala, Tercera Parte, Apéndice
1917-1975..." (88).

A mayor abundamiento, lo caracte---
ristico del contencioso de plena jurisdicción, con
siste en la existencia de un derecho subjetivo, y
el sometimiento del Estado, de la Administración -
Pública, de la Federación a ese Tribunal; por eso
se trata nuestro juicio de nulidad, de un conten--
cioso de anulación; maxime que la Jurisprudencia -
de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya -
sea del Pleno, de las Salas o de los Tribunales --
Colegiados de Circuito, es obligatoria para el Tri
bunal Fiscal de la Federación, en los términos de
lo preceptuado por los artículos 192 y 193 de la -
Ley de Amparo.

3. PRINCIPALES REFORMAS, ADICIONES Y DEROGACIONES A DIVERSOS PRECEP-- TOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERA- CION, QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO- CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

(88) JURISPRUDENCIA Y TESIS SOBRESALIENTES 1974--
1975.- ACTUALIZACION IV ADMINISTRATIVA. SUS-
TENTADAS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE
LA NACION.- EDICIONES MAYO.- MEXICO 1978.- -
PAG. 1438.

3.1 CASOS DE IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD (Se reforma el primer párrafo del artículo 202).

Es procedente el juicio de nulidad contra resoluciones definitivas dictadas por la autoridad administrativa, las cuales pueden ser controvertidas por los particulares o por la propia autoridad.

Por ello se reforma el artículo 202 del Código Fiscal que se analiza, para preveer que es improcedente este juicio, no solo contra determinados actos, sino también en los casos previstos en el propio numeral.

Esta es solo una adecuación al texto de ley, en la medida que solo se agrega que es improcedente el juicio en los casos y no solamente contra los casos que ese precepto en sus diferentes fracciones contempla.

3.2 EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO PUEDE SER TOTAL O PARCIAL. (Se adecúa el artículo 203 con un párrafo final).

El sobreseimiento es "la detención del curso de un proceso por falta de alguno de sus elementos constitutivos de carácter fundamental" - (89) dándose por terminado el proceso.

(89) PALLARES, EDUARDO.- OB. CIT.- PAG. 734.

Hasta antes de esta adición, la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyo contenido haya sido el sobreseimiento, ponía -- fin al juicio de nulidad, no porque haya derimido el conflicto del fondo sino por circunstancias que surgieron dentro del proceso ajenos a lo substancial de la controversia.

Como consecuencia de la adición al artículo 203, el sobreseimiento del juicio de nulidad, a partir de 1986, puede ser total o parcial, lo que seguramente puede traer consecuencias jurídicas como sería la siguiente:

Cuando la Sala de conocimiento, estudie el sobreseimiento, lo debe hacer como un incidente de previo y especial pronunciamiento, ya que existe alguna circunstancia que impide que el juicio siga su curso mientras no se resuelva; si el sobreseimiento es parcial, se debe resolver mediante una sentencia interlocutoria.

Por ello, la Sala Regional puede -- sobreseer el juicio parcialmente, y a continuación dictar sentencia de fondo, respecto de la parte -- que no se sobreseyó. Como ambas resoluciones pueden ser impugnadas mediante el juicio de amparo, -- puede acontecer que en el primero se dicte resolución, amparando y protegiendo al quejoso para el -- efecto de que se revoque el sobreseimiento y se -- reponga el procedimiento, dictandose con ello sentencia con libertad de jurisdicción, con lo cual -- al quedar revocado el sobreseimiento, también queda anulado todo lo actuado con posterioridad al -- acto viciado.

Sin embargo, si el segundo amparo no se concede, la sentencia de fondo queda firme, razón por la cual la única actuación a reponerse, sería la parte de la resolución que sobreseyó, pero sin embargo, se deberá entrar al fondo de la cuestión relativa, ya que en caso contrario se violaría el artículo 14 Constitucional, al violarse el debido proceso legal por no estudiarse el fondo de la primera sentencia combatida en el primer amparo y darla por firme cuando interpuso el segundo amparo.

3.3. REQUISITOS DE LA DEMANDA Y DE LA CONTESTACION EN CASO DE OFRECIMIENTO DE LAS PRUEBAS PERICIAL Y TESTIMONIAL. (Se adicionan los artículos 208 fracción V con un párrafo segundo y 213 fracción V con un segundo párrafo; y se reforman sus artículos 231 y 232).

La demanda "es el escrito inicial con que el actor, basado en un interés legítimo, pide la intervención de los órganos jurisdiccionales para la actuación de una norma sustantiva a un caso concreto" (90); la contestación de demanda es "la respuesta que da el demandado a la petición del actor, de lo que se infiere que debe haber congruencia entre la demanda y el escrito de contestación, porque toda respuesta así lo supone" (91).

(90) BECERRA BAUTISIA, JOSE.- "EL PROCESO CIVIL EN MEXICO".- 3a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1970.- PAG. 26.

(91) PALLARES, EDUARDO.- OB. CIT.- PAG. 190.

Desde luego, tanto el actor como el demandado deben presentar los documentos en que -- funden su acción o su excepción, así como ofrecer y exhibir las pruebas conducentes a fin de lograr la convicción del juzgador de que a cualquiera de ellos le asiste la razón en el caso de hechos dudosos o controvertido-.

En el juicio de nulidad, las partes pueden ofrecer y exhibir tanto la prueba pericial como la prueba testimonial.

Por lo que hace a la prueba testimonial esta se ofrece "cuando la apreciación de un hecho requiere de parte del observador una preparación especial, obtenida por el estudio de la materia a que se refiere, o simplemente por la experiencia personal que proporciona el ejercicio de una profesión u oficio, surge en el proceso la necesidad de la pericia. La exigencia de la prueba pericial está en relación con el carácter más o -- menos técnico de la cuestión sometida al juez"(92).

La prueba testimonial se ofrece a cargo de un tercero que tiene conocimiento de los hechos que se controvierten en el litigio fiscal.

La reforma sobre estas pruebas en particular consiste en que si las partes ofrecen la prueba pericial o la prueba testimonial, deben precisar los hechos sobre los cuales deben versar, y señalaran los nombres y domicilios de los testi-

(92) DE PINA, RAFAEL Y CASTILLO LARRAÑAGA.- "INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL".- 16a. EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO --- 1984.- PAG. 316.

gos o peritos, por lo que sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.

Por ello, se abandona el procedimiento que obligaba a las partes a exhibir o a anexar a la demanda el dictamen del perito o el cuestionario de la pericial ofrecido o los interrogatorios de los testigos.

De acuerdo con la innovación, los peritos son nombrados por las partes o por el Magistrado Instructor; los nombrados por las partes pueden ser elegidos libremente, de acuerdo con las listas oficiales, pudiendo en todo caso nombrar uno o varios peritos al no existir limitación legal.

Seguramente, al reducirse el tiempo de ofrecimiento de estas pruebas, se busca evitar dilaciones que al amparo del Código Fiscal de la Federación se hacían.

Los honorarios de los peritos son cubiertos por quienes los nombraron, pero en todo caso el valor de la prueba pericial queda al arbitrio del Magistrado Instructor, el cual puede solicitarla tantas veces como lo estime necesario para lograr el esclarecimiento de la verdad.

Por lo que hace a la prueba testimonial, el hecho de quien los ofrece debe dar los nombres de los testigos y sus domicilios, además de relacionarla con los hechos que con ella van a

probarse, permite la tacha de testigos por la ----
contraparte.

Para preparar la diligencia se ci--
tará a los testigos, dándoles a conocer el lugar, -
el día y la hora en que va a tener efecto el de---
sahogo de la prueba, pero esto no será necesario -
si quien la ofrece declara que los va a presentar;
aclarando que en todo caso el Magistrado Instruc--
tor puede utilizar los medios de apremio para obli-
garlos a comparecer.

La diligencia se iniciará con la --
protesta de producirse con verdad que se exige a -
los testigos, los cuales rendirán su testimonio en
forma legal, de lo cual se levantará un acta por--
menorizada y firmarán dicha declaración la cual no
podrá ser modificada ni en su substancia ni en su-
redacción.

El valor de esta prueba queda al --
prudente arbitrio del Magistrado Instructor de --
acuerdo con las reglas de la experiencia y de la -
lógica jurídica.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.

Las reformas que el Congreso de la --- Unión efectuó al Código Fiscal de la - Federación para el ejercicio de 1986, - se estima que son reducidas pero signi- ficativas, ya que mediante ellas medu- larmente se busca lo siguiente: una - mayor recaudación en forma inmediata; - que parte del gasto público se liquide por sí mismo; combatir y evitar la eva- sión y la elusión fiscal; la recons- -- trucción de las zonas afectadas por el terremoto de 1985, a través de cargas- impositivas adicionales que se suponen temporales.

SEGUNDA.

A partir de 1986, las contribuciones - federales se clasifican en impuestos, - aportaciones de seguridad social, con- tribuciones de mejoras y derechos, de- acuerdo con las reformas que se efec- tuaron al Código Fiscal de la Federa- ción. Encontrandonos ahora con la con- tribución de mejoras como un nuevo tri- buto federal.

TERCERA.

La única contribución de mejoras regu- lada es la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura --- hidráulicas, reguladas en la Ley de -- Contribuciones de Mejoras por Obras -- de Infraestructura Hidráulica.

CUARTA.

La contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica es una retribución que obligatoriamente tienen que pagar los asignatarios o concesionarios y los usuarios que reciben un beneficio especial y directo al poder usar, distribuir o descargar aguas nacionales en sus predios, provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.

Ese beneficio, especial y directo es económico, traducido en el incremento de valor en los bienes inmuebles, a lo que se llama plusvalía. Las obras públicas de infraestructura hidráulica la constituyen los acueductos o sistemas de abastecimiento de agua en bloque y obras de riego.

QUINTA.

No son sujetos de la contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica quienes consuman aguas nacionales de esas obras para uso doméstico al no recibir un beneficio especial y directo.

SEXTA.

La regulación de la contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica, trae aparejado que en su caso, un mismo contribuyente tribute con el pago de impuestos para sufragar el gasto público, con el cual se pueden reparar o construir las obras públicas de infraestructura hidráulica,-

y además va a cubrir la contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica, y desde luego también va a enterar los Derechos de agua por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

SEPTIMA.

La Ley de Contribuciones de Mejoras -- por Obras de Infraestructura Hidráulica preceptúa, que cuando los sujetos pasivos de este gravamen sean los Estados o Municipios, la contribución de mejoras deja de tener esa calidad para ser aprovechamiento. Lo anterior, se estima un error técnico conceptual, ya que en la doctrina no contempla que el sujeto pasivo sea determinante para -- cambiar de denominación a un tributo; por lo que se debe de derogar su artículo séptimo con el objeto de que cubra esta contribución todos los sujetos que se beneficien en forma especial y directa con las obras públicas de infraestructura hidráulica.

OCTAVA.

Se opina que es desafortunada la reforma que se hizo a nuestro Código Fiscal de la Federación, en lo relativo al domicilio y práctica de diligencias, ya que estas últimas también comprenden tanto la traba de embargo definitivo como el embargo precautorio, los cuales se tienen que llevar a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente. Ahora bien, como el domicilio fiscal puede ser designado por la autoridad --

ésta puede señalar como tal a la casa-habitación del contribuyente, caso en el cual si en ese lugar traba embargo-ya sea provisional o definitivo, este implica una violación al artículo 16 - Constitucional, ya que de acuerdo con ese precepto fundamental la autoridad-únicamente puede exigir los registros-contables y documentación con ellos relacionados.

NOVENA.

Lo regulado en el artículo 2o. Transitorio del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que los recargos causados con anterioridad al 1o. de mayo de 1986 y que ya hubieran alcanzado el 300% calculados sobre el importe de las contribuciones omitidas, se reanudarán hasta llegar al 500%, no es violatorio del artículo 14 Constitucional, ya que este numeral solo prohíbe que se de efectos retroactivos a una ley en perjuicio de persona alguna, más no que se aplique una ley cuyo texto regule situaciones acontecidas con anterioridad y cuyos efectos sean contemplados por el nuevo ordenamiento.

DECIMA.

Se puede entender, que dar efectos retroactivos a una ley, consiste en aplicar un ordenamiento vigente a situaciones que estaban reguladas por una ley que ha sido abrogada o derogada, pero los efectos jurídicos de esa situación no han terminado, aplicándose a ellas una ley vigente que no fue expedida para regular esas situaciones.

DECIMA
PRIMERA

Es opinión de la sustentante, que el -- artículo 14 Constitucional no prohíbe - la expedición de leyes que regulen efectos acontecidos con anterioridad a su - vigencia, caso en el cual la ley que se expide con efectos retroactivos es aquella que regula no solo las situaciones - que acontece durante su vigencia, sino - también aquellos hechos jurídicos que - acontecieron previamente y que estaban - regulados por una ley ahora abrogada, - pero que por no terminar sus efectos a - esos hechos le son aplicables las dis- - posiciones del nuevo ordenamiento por -- que literalmente los contempla.

Por ende, se estima que la prohibición - que se comenta, establecida en el artículo 14 Constitucional es para el juzgador no para el legislador.

DECIMA
SEGUNDA

Con la adición que se hace al Código -- Fiscal de la Federación, en materia de - devolución de impuesto, esta se puede - llevar a cabo mediante la entrega de -- certificados expedidos a nombre del contribuyente, razón por la cual se estima que esta disposición hace nugatoria la - devolución de impuestos que mediante autorización puede ser solicitada por el - contribuyente, ya que esto equivale a - una compensación.

De acuerdo con el Código Fiscal de la - Federación, las devoluciones de impuesto solicitadas por el contribuyente, se deben de resolver en un plazo maximo de

de dos meses; pero como no se regula exactamente el término de inicio y conclusión, debe de estimarse que este se inicia cuando el contribuyente presenta ante la autoridad su solicitud inicial o su petición ya cumplimentada y concluye no cuando la autoridad le notifica la autorización, sino cuando se le entrega al contribuyente el cheque correspondiente a fin de que haga efectiva la cuantía autorizada.

**DECIMA
TERCERA**

Es válido considerar, que en caso de -- que la autoridad autorice como devolución un impuesto menor al solicitado, -- no existe obligación a cargo del contribuyente de presentar declaración complementaria aún cuando esa resolución quede firme, ya que su naturaleza jurídica puede ser equiparable a una liquidación de impuestos, aún cuando el fisco no -- haya ejercido sus facultades de comprobación.

**DECIMA
CUARTA**

La compensación, cuando opera con la -- simple presentación del aviso correspondiente, es una compensación por ministerio de ley, ya que solo requiere de la existencia de las deudas tributarias, -- es decir, la del fisco y la del contribuyente, más no la manifestación expresa del deudor y acreedor, por lo que en este caso su efecto es extinguir los -- dos créditos hasta la cantidad que importe el menor

DECIMA
QUINTA

A partir del ejercicio de 1986 se regula la compensación de oficio, sin embargo, no son claros los requisitos legales que se deben de dar para su procedencia, ya que existen resoluciones fiscales que no causan ejecutoria como son las resoluciones dadas en recurso de revocación o las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, -- razón por la cual sería conveniente que en nuestro Código Fiscal de la Federación se regule la facultad de las autoridades que conocen de estos medios de defensa, para emitir acuerdos que -- equivalgan al acto procesal por el que los tribunales de plena jurisdicción -- dan a conocer ese veredicto.

DECIMA
SEXTA

Como todo requerimiento de la autoridad fiscal debe ser notificado y la notificación surte sus efectos al día siguiente en que se practica, bastará que el contribuyente cumpla con lo requerido -- el día que se practica la notificación -- para que no exista gestión de autoridad, caso en el cual sería improcedente -- cualquier sanción, ya que en este caso -- hay cumplimiento espontáneo, independientemente de que sea extemporáneo.

DECIMA
SEPTIMA

De acuerdo con el Código de Comercio y la Legislación Fiscal, la contabilidad de los contribuyentes está integrada -- por el Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Actas, así como por las máquinas de comprobación fiscal, formando parte --

de esa contabilidad, la documentación-- comprobatoria de los asientos respectivos.

Sin embargo, es indispensable que en el Código Fiscal de la Federación se señale literalmente todos los libros y registros de contabilidad, en donde se -- contemplan los registros auxiliares, ya que esta obligación tributaria es fundamental para evitar la evasión fiscal.

**DECIMA
OCTAVA**

En relación a las liquidaciones provisionales que pueden efectuar las Oficinas Exactoras, se regula que únicamente pueden ser tomadas en consideración -- cualquiera de las seis últimas declaraciones, sin embargo, como ahora se regula la que los pagos provisionales son generalmente mensuales, se debe regular la facultad de las Oficinas Exactoras para formular liquidaciones provisionales en base a cualquiera de las doce últimas - declaraciones mensuales.

**DECIMA
NOVENA**

De acuerdo con las reformas al Código - Fiscal de la Federación, las facultades de comprobación se pueden llevar a cabo en el domicilio fiscal anterior, así -- como en el nuevo domicilio sin necesidad de una nueva orden de visita domiciliaria o de ampliación a la orden ya -- emitida.

VIGESIMA. Se estima que esta reforma contraviene las disposiciones fiscales, toda vez -- que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, preceptúa que el aviso de cambio de domicilio se debe de presentar dentro del mes siguiente al que ocurra, razón por la cual y a fin de -- evitar esta contradicción, es necesario que se regule que el aviso de cambio de domicilio se debe de efectuar en la misma fecha en que se lleva a cabo o en su defecto, que el aviso correspondiente -- surta sus efectos a partir de la fecha en que el contribuyente lo presente.

En relación a la reforma consistente en que en estos casos no se requiere una -- nueva orden o ampliación a la misma, -- para practicar la comprobación en el -- nuevo domicilio fiscal, se opina, que -- ésta atenta contra el principio de legalidad, ya que nadie puede ser molestado en su domicilio si no es por mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento y dentro del cual se debe señalar con precisión el domicilio donde se va a ocasionar molestias al contribuyente.

VIGESIMA
PRIMERA

Al facultarse a la autoridad para levantar actas complementarias, se estima -- que esta viola el principio de legalidad ya que no se regula ningún término -- máximo para su elaboración, maxime que la caducidad solo afecta la facultad de determinación y no la facultad de comprobación que tiene el fisco.

A mayor abundamiento, tampoco se precisa el término que tiene el contribuyente para formular escrito de inconformidad en contra de los hechos asentados - en esa acta complementaria.

**VIGESIMA
SEGUNDA**

Lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el fisco solo puede determinar contribuciones omitidas en relación al último ejercicio de doce meses por el que se nubiera o debió presentar declaración, constituye un límite a sus facultades de liquidación, sin que afecte sus facultades de comprobación.

Sin embargo, con el objeto de provocar en el contribuyente un cumplimiento espontáneo de sus obligaciones dentro del término de ley, se debe de adecuar esta facultad, para lo cual, se debe tomar en cuenta que el contribuyente tiene -- como plazo máximo para presentar su declaración anual tres meses.

**VIGESIMA
TERCERA**

El delito tributario puede ser contra el gasto público o contra los intereses del fisco. Pero en todo caso, la responsabilidad penal en materia fiscal, - consiste en la posibilidad de exigir al contribuyente el cumplimiento de un deber tributario, que fue incumplido por su culpa o negligencia propia o ajena - que se tipifica como delito.

Los delitos contra el gasto público, --
io constituyen todo acto u omisión con-
responsabilidad penal regulados en el -
Código Fiscal de la Federación, a tra-
ves del cual se omite total o parcial--
mente el pago de contribuciones inclu--
yendo las retenidas, y que fueron des--
cubiertas por la autoridad fiscal, me--
diante el ejercicio de sus facultades -
de comprobación.

Los delitos contra el interés del iisco
son aquellos que se encuentran regula--
dos en el Código Fiscal de la Federa---
ción pero cuya comisión no afecta al --
gasto público, al no causarse alguna --
contribución que pudiera omitirse con -
responsabilidad penal, razón por la ---
cual no hay base para la cuantificación
del perjuicio.

VIGESIMA
CUARTA

Todo ataque al orden jurídico de carác-
ter fiscal es una conducta ilícita, por
lo cual primeramente es una infracción,
pero si además tiene una responsabili--
dad penal esa conducta, constituye un -
delito.

En consecuencia, todo delito tributario
también es una infracción, pero no toda
infracción es delito fiscal, razón por-
la cual un ilícito tributario puede ser
sancionado con una pena pecuniaria y en
su caso con una pena corporal.

B I B L I O G R A F I A

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" 1er. CURSO. 6a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S. A. MEXICO 1984.
- AGUILAR ALVAREZ, JAVIER. "JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL FEDERAL VIGENTE". 1a. EDICION. EDITORIAL ECASA. MEXICO 1984.
- BECERRA BAUTISTA, JOSE. "EL PROCESO CIVIL EN MEXICO". 3a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1970.
- BURGOA, IGNACIO. "LAS GARANTIAS INDIVIDUALES" 7a.- EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1972.
- CASO, ANGEL. "DERECHO MERCANTIL". ESCUELA BANCA-RIA Y COMERCIAL. MEXICO 1939.
- CASTELLANOS, FERNANDO. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES - DE DERECHO PENAL" 6a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1971.
- CASTRO V, JUVENTINO. "LECCIONES DE GARANTIAS Y AM PARO". 3a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1981.
- COMISION NACIONAL PARA LAS CELEBRACIONES DEL 175 - ANIVERSARIO DE LA INDEPENDENCIA NACIONAL Y 75 ANIVERSARIO DE LA REVOLUCION MEXICANA. "LEY - SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONALES. TALLERES GRAFICOS DE LA NACION. MEXICO 1985.

- CORTINA, ALFONSO. "CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO -
TRIBUTARIO". TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. COLECCION DE ESTUDIOS JURIDICOS. VOL.-
I. MEXICO 1981.
- CORTINA, ALFONSO. "CURSO DE POLITICA DE FINANZAS-
PUBLICAS DE MEXICO". 1a. EDICION. EDITORIAL-
PORRUA, S.A. MEXICO 1977.
- DE LA GARZA F., SERGIO. "DERECHO FINANCIERO MEXI-
CANO". 9a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. -
MEXICO 1979.
- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. "PRINCIPIOS-
DE DERECHO TRIBUTARIO". 2a. EDICION. EDITO-
RIAL PAC, S.A. MEXICO 1986.
- DE PINA, RAFAEL Y DE PINA VARA, RAFAEL. "DICCIONA
RIO DE DERECHO". 11a. EDICION. EDITORIAL --
PORRUA, S.A. MEXICO 1983.
- DE PINA, RAFAEL Y CASTILLO LARRANAGA. "INSTITUCIO
NES DE DERECHO PROCESAL CIVIL". 16a. EDICION.
EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1984.
- FAYA VIESCA, JACINTO. "FINANZAS PUBLICAS". 1a. --
EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1981.
- FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO. "JURISPRUDEN--
CIA EN MATERIA FISCAL. CRITERIOS SUSTENTADOS-
POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN MA
TERIA DE DERECHO PROCESAL FISCAL 1937-1970".
1a. EDICION. EDITORIAL JUS, S.A. MEXICO 1976.
- FRAGA, GABINO. "DERECHO ADMINISTRATIVO". 1a. EDI
CION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1969.
- FRANCO DIAZ, EDUARDO M. "DICCIONARIO DE CONTABILI
DAD". 2a. EDICION. SIGLO NUEVO EDITORES, S.A.
MEXICO 1980.

- GARCIA ALBA UDUÑATE, PASCUAL. "LA EVASION FISCAL-
EN MEXICO". UNIVERSIDAD AUTONOMA METROPOLITA
NA. MEXICO 1982.
- GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL. "TEORIA DE LA IN-
FRACCION FISCAL, DERECHO FISCAL PENAL". 1a. -
EDICION. CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR. ME
XICO 1982.
- GARCIA RAMIREZ, SERGIO Y ADATO IBARRA, VICTORIA. -
"PRONTUARIO DE PROCESO PENAL MEXICANO". 3a.-
EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO ---
1984.
- GUERRERO LARA, EZEQUIEL Y GUADARRAMA LOPEZ, ENRI--
QUE. (COMPILADORES). "LA INTERPRETACION CONS-
TITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA --
(1917-1942)" TOMOS II Y III.- INSTITUTO DE IN-
VESTIGACIONES JURIDICAS. UNIVERSIDAD NACIO--
NAL AUTONOMA DE MEXICO. DIRECCION GENERAL DE
PUBLICACIONES. 1a. EDICION. MEXICO 1985.
- GROVES, HAROLD M. "FINANZAS PUBLICAS". 5ta. REIM
PRESION. EDITORIAL TRILLAS. MEXICO 1980.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNI--
VERSIDAD AUTONOMA DE MEXICO. "CONSTITUCION -
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS CO--
MENTADA". 1a. EDICION. MEXICO 1985.
- JIMENEZ HUERTA, MARIANO. "DERECHO PENAL MEXICANO".
TOMO I. 5ta. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A.
MEXICO 1985.
- JURISPRUDENCIA Y TESIS SOBRESALIENTES 1984-1985. -
ACTUALIZACION IV ADMINISTRATIVA. SUPREMA COR-
TE DE JUSTICIA DE LA NACION. EDICIONES MAYO.
MEXICO 1978.

- LEYVA, LISANDRO Y CRUZ PONCE, GABRIEL. "CODIGO -- CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL ACTUALIZADO, CONCORDADO Y CON JURISPRUDENCIA OBLIGATORIA". 3a. EDICION. MIGUEL PORRUA, S.A. LIBRERIA EDITORES. MEXICO 1982.
- LOMELI CEREZO, MARGARITA. "DERECHO FISCAL REPRESIVO". 1a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1979.
- LOPEZ PADILLA, AGUSTIN. "EXPOSICION PRACTICA Y COMMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA". (TOMO I. SOCIEDADES MERCANTILES). 2a. EDICION. DOFISCAL EDITORES. MEXICO 1986.
- MANCERA HNOS. Y COLABORADORES. "TERMINOLOGIA DEL CONTADOR". 8a. EDICION. EDITORIAL BANCA Y COMERCIO. MEXICO 1981.
- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. "DERECHO FISCAL MEXICANO". 4ta. EDICION. EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS. MEXICO 1973.
- MARTINEZ VERA, ROGELIO. "LA EVASION DE OBLIGACIONES FISCALES, SUS CAUSAS Y SUS EFECTOS". 1a. EDICION. HUMANITAS. MEXICO 1985.
- MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO. "ESTUDIO SOBRE GARANTIAS INDIVIDUALES" 4ta. EDICION FACSIMILAR. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1983.
- OSORIO Y NIETO, CESAR AUGUSTO. "SINTESIS DE DERECHO PENAL. PARTE GENERAL". 1a. EDICION. EDITORIAL TRILLAS. MEXICO 1984.

- OSSORIO, MANUEL. "DICCIONARIO DE CIENCIAS POLITICAS Y SOCIALES". EDITORIAL HELIASTICA S.R.L. ARGENTINA 1978.
- PALLARES, EDUARDO. "DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL". 6ta. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1970.
- PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO. "IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD". 1a. EDICION. EDITORIAL -- PORRUA, S.A MEXICO 1983.
- PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO. "MANUEL DE DERECHO PENAL MEXICANO". 2a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1967.
- PEREZ PALMA, RAFAEL. "GUIA DE DERECHO PROCESAL -- CIVIL". 4ta. EDICION. CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR. MEXICO 1976.
- PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION. "TESIS DE EJECUTORIAS 1917-1975" APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. SEXTA PARTE. TRIBUNALES COLEGIADOS DE DISTRITO. MEXICO 1975.
- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. "ESTRUCTURA JURIDICA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION". 1a. EDICION. MANUEL PORRUA, S.A. LIBRERIA. MEXICO 1977.
- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. --- QUINTO NUMERO EXTRAORDINARIO. MEXICO 1973.
- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. "TESIS SUSTENTADAS POR EL PLENO DEL TRIBUNAL DURANTE LOS AÑOS 1937 A 1948". MEXICO 1949.
- RIVERA SILVA, MANUEL. "DERECHO PENAL FISCAL". 1a. EDICION. EDITORIAL PORRUA, S. A. MEXICO 1984.

- RIVERA SILVA, MANUEL. "EL PROCEDIMIENTO PENAL --- MEXICANO". 5ta. EDICION. EDITORIAL PORRUA, - S. A. MEXICO 1970.
- RODALL OSEGUERA, AGUSTIN. "ANTICONSTITUCIONALIDADES Y CONTRADICCIONES DE LAS REFORMAS FISCALES EN MATERIA FEDERAL VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1986". EDITORIAL PAC, S.A. DE C.V. MEXICO 1986.
- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. "DERECHO FISCAL". EDITORIAL COLECCION TEXTOS JURIDICOS UNIVERSITARIOS. MEXICO 1983.
- SANCHEZ LEON, GREGORIO. "DERECHO FISCAL MEXICANO" 5ta. EDICION. CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR. MEXICO 1980.
- SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS. "NOCIONES DE DERECHO FISCAL". 1a. EDICION. EDITORIAL PAC, S.A DE C.V. MEXICO 1984.
- SECRETARIA DE GOBERNACION. "CONSTITUCIONES DE MEXICO". EDICION FACSIMILAR. MEXICO 1957.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. "EXPOSICION DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION Y DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO DE 1986". MEXICO 1985.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. "REFORMA FISCAL 1986". IMPRESO EN TALLERES GRAFICOS DE LA FEDERACION. MEXICO 1986.
- SERRA ROJAS, ANDRES. "DERECHO ADMINISTRATIVO, DOCTRINA, LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA". TOMO II 8a. EDICION. MEXICO 1977.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. "SEMANA--
RIO JUDICIAL DE LA FEDERACION". SEPTIMA EPOCA.
VOLUMENES 145-150. TERCERA PARTE. ENERO-JU--
NIO DE 1981. EJECUTORIAS DE LA SEGUNDA SALA-
Y APENDICE. MEXICO 1982.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. "CUARENTA Y CIN-
CO AÑOS AL SERVICIO DE MEXICO. JURISPRUDEN-
CIA Y TESIS RELEVANTES (P.J.F.)". 1a. EDICION
MEXICO 1982.

LEGISLACION CONSULTADA

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS --- MEXICANOS.
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJER-- CICIO DE 1986.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE PARA -- 1986.
- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE PARA - 1986.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA REN- TA VIGENTE
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE.
- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATE-- RIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA - FEDERAL.
- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATE-- RIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA - FEDERAL.
- CODIGO DE COMERCIO
- LEY DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS POR OBRAS DE - INFRAESTRUCTURA HIDRAULICA.
- LEY SOBRE LAS CARACTERISTICAS Y EL USO DEL ESCU- DO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONALES.

- LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA -
DIVERSAS DISPOSICIONES LEGALES, PUBLICADAS EN -
EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE ---
DICIEMBRE DE 1985 Y 30 DE ABRIL DE 1986.
- DECRETO CONSTITUCIONAL PARA LA LIBERTAD DE LA -
AMERICA MEXICANA DE 1814.
- CONSTITUCION DE 1857.
- CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.