

318308

4

2ej



UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

**"EL CONOCIMIENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, EN RELACION
A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES, COMO MEDIDA PREVENTIVA EN LA
APLICACION DE LA NUEVA REFORMA FISCAL SOBRE DEFRAUDACION FISCAL"**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

LILLIAN GUADALUPE LOPEZ LUCERO

ASESOR: C. P. ENRIQUE SANTOS GAONA

MEXICO, D. F.

MAYO 1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

INDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCION

CAPITULO I. IMPUESTO AL ACTIVO

1.1	Antecedentes Generales de la Ley del Impuesto al Activo	4
1.2	Sujetos del Impuesto al Activo	5
1.3	Generalidades	5
1.3.2	Personas Físicas	5
A.1	Comerciales	6
A.2	Industriales	6
A.3	Agrícolas	6
A.4	Pesqueras	6
1.3.3	Personas Morales	7
A.	Sociedades Mercantiles	8
B.	Organismos Descentralizados	8
C.	Cooperativas	9
D.	Sociedades Civiles	9
E.	Asociaciones Civiles	10
F.	Sociedades Mutualistas	10
G.	Fideicomisos	11
H.	Asociación en Participación	11
1.4	Residentes en el Extranjero	11
1.5	Determinación y Cálculo del Impuesto al Activo	13
1.5.1	Base y Tasa del Impuesto al Activo	13
1.5.2	Cálculo del Valor al Activo	13
1.5.2.1	Concepto de Activos Financieros	14
1.5.3	Procedimiento Aplicable para Activos Financieros	14
1.5.4	Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos	15
1.5.4.1	Actualización	15
1.5.5	Activos Fijos de Deducción Inmediata	16
1.5.5.1	Terrenos	16
1.5.5.2	Inventarios	16
1.5.6	Valor Inicial del Inventario	17
1.5.7	Reducción del Impuesto al Activo	18
1.6	Determinación y Concepto de Pasivos	19
1.6.1	Deducciones Permitidas	20
1.6.2	Valor Promedio de las Deudas	21
1.7	Sujetos Exentos	22
1.8	Pagos Provisionales y Declaración Anual	24
1.8.1	Mecánica para el Cálculo del Pago Provisional	25
1.8.2	Reducciones a los Pagos Provisionales	27
1.8.2.1	Otras Disposiciones Sobre los Pagos Provisionales	28
1.8.3	Impuesto Anual	29
1.8.3.1	Determinación del Impuesto al Activo por Pagar en el Ejercicio	30

Conclusión del Capítulo	36
Bibliografía Capítulo I	37

CAPITULO II GARANTIAS INDIVIDUALES

2.1 Origen y Esencia de las Garantías Constitucionales.....	43
2.1.1 Motivaciones Generales de las Garantías Constitucionales	43
2.1.2 Naturaleza Esencial de las Garantías Constitucionales	44
2.1.3 Clasificación de las Garantías Constitucionales.....	46
2.2 La Garantía de Libertad.....	47
2.2.1 Garantías Constitucionales Respecto a la Pérdida de la Libertad Física.....	48
2.2.2 Las Visitas Domiciliarias.....	49
2.3 Garantías Dentro del Régimen Fiscal.....	50
2.4 Garantías de Procedimientos	53
2.4.1 Garantía de Legalidad y Audiencia.....	53
2.5 El Proceso de Amparo	56
2.5.1 Definición de Amparo	57
2.5.2 Los Procesos de Amparo	57
Conclusión del Capítulo.....	59
Bibliografía Capítulo II.....	61

CAPITULO III DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

3.1 Antecedentes Históricos Legislativos de la Defraudación Fiscal	64
3.2 Régimen Jurídico Vigente	65
3.3 Elementos de la Defraudación Fiscal	66
3.4 Dogmática del Delito y su Aplicación al Delito de Defraudación Fiscal.....	67
3.4.1 Presupuestos del Hecho.....	68
3.4.2 Elementos Objetivos	68
3.4.3 Ausencia de Conducta	71
3.4.4 Ausencia de Tipicidad.....	72
3.5 La Defraudación Fiscal Según el Código Fiscal de la Federación.....	78
3.6 Cuando No se Formulará Querrela por los Delitos de Defraudación Fiscal.....	79
Conclusión del Capítulo.....	80
Bibliografía Capítulo III.....	82

CAPITULO IV ULTIMA REFORMA AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

4.1	Ultima Reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la -- Federación.....	86
4.1.1	Tentativa de Delito Fiscal.....	87
	A. Tentativa.....	87
	B. Responsables.....	88
	C. Procedimiento Penal.....	89
4.2	El delito de Defraudación Fiscal.....	91
4.3	Facultades de las Autoridades Fiscales.....	92
4.3.1	Facultades de comprobación de la Secretaría de - Hacienda y Crédito Público.....	94
4.4	Obligaciones de los Visitados.....	97
4.4.1	Reglas para las visitas domiciliarias.....	97
	a. Hechos u omisiones en forma circunstanciada.....	97
	b. Actas parciales por cada lugar.....	98
	c. Colocación de sellos o marcas.....	98
	d. Actas parciales o complementarias.....	98
	e. Actas en oficinas de autoridades fiscales.....	99
	f. Cierre del acta final.....	99
	g. Las actas parciales forman parte del acta fi- nal.....	99
4.4.2	Terminación Anticipada.....	100
4.4.3	Prórrogas y pagos parciales.....	100
4.5	Garantía del Interés Fiscal.....	101
	a. Otorgamiento.....	102
	b. Interés sobre la garantía otorgada mediante -- depósito en dinero.....	102
	c. Garantía mediante prenda o hipoteca.....	103
	d. Garantía otorgada mediante fianza.....	103
	e. Garantía otorgada mediante obligación soli- daria asumida por terceros.....	103
4.5.1	Calificación, aceptación y trámite de la garantía del interés fiscal.....	104
4.5.2	Procedencia de la cancelación de la garantía.....	104
4.5.3	Relación de los delitos fiscales con las garan- tías individuales.....	105
	Conclusiones del Capítulo.....	107
	Bibliografía Capítulo IV.....	109

CAPITULO V CASO PRACTICO
.....110

CONCLUSIONES

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

El tema que a continuación desarrollo en los cuatro capítulos de que consta el presente trabajo, tiene por objeto expresar la razón por la cual he considerado importante el desarrollar el tema del Impuesto al Activo en relación a la Defraudación Fiscal y la fundamentación jurídica constitucional del mismo, por considerar de gran importancia el conocimiento del mismo, no sólo para la profesión contable, sino para todo aquel interesado en el aspecto jurídico fiscal de las contribuciones.

El nombre del tema de investigación establecido es: El conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo en relación a las Garantías Individuales, como Medida Preventiva en la Aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal.

El cual presenta como Variable Independiente el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo y las Garantías Individuales. En donde la variable dependiente es la medida preventiva en la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal y la Defraudación Fiscal en sí misma.

En donde las variables extrañas son las modificaciones en cuanto a las sanciones que establece el Código Fiscal de la Federación. En tal medida, la importancia social de la investigación es establecer parámetros de conocimiento que le permitan al usuario reconocer sus derechos y obligaciones en una forma objetiva, en cuanto a la Defraudación Fiscal, y por lo tanto, a la interpretación profunda de la Ley del Impuesto al Activo.

De tal forma, la importancia teórica de la investigación consiste en establecer un conocimiento contable que le permita al usuario correlacionar el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo con las Garantías Individuales, en cuanto a la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, por tanto, generar un conocimiento que le permita al Licenciado en Contaduría prevenir su forma de actuar ante un caso que implique Defraudación Fiscal.

De donde se derivan las siguientes hipótesis alternas:

Hipótesis Alternativa Uno:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo permite establecer una relación con las Garantías Individuales sobre la Defraudación fiscal, por lo tanto, al aplicar la Nueva Reforma Fiscal se tendrán las medidas preventivas sobre el acto mencionado, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor relación con las Garantías Individuales sobre la Defraudación Fiscal y mayores medidas preventivas sobre el acto mencionado en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal.

Hipótesis Alternativa Dos:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo permite crear parámetros sobre la repercusión de la Defraudación Fiscal en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal, por lo tanto, las Garantías Individuales podrán mantenerse; luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayores parámetros sobre la repercusión de la Defraudación Fiscal en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal con mayores posibilidades de mantener las Garantías Individuales.

Hipótesis Alternativa Tres:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, por lo tanto, se establecerán parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, con mayores posibilidades de establecer parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales.

Por tanto, se ha tomado como Hipótesis Central la siguiente: Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, por lo tanto, se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, con mayores

posibilidades de establecer parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales.

De tal forma, ha quedado establecida como Hipótesis Nula, la siguiente: Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo no se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, por lo tanto, no se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, no existe mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, ni mayores posibilidades de establecer parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales.

Hipótesis que me permiten establecer como Objetivos de la Investigación, los siguientes:

Objetivo General: Establecer la relación existente entre el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo y la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal.

Objetivo Particular: Establecer las modificaciones en la aplicación sobre Defraudación Fiscal en la Nueva Reforma Fiscal del Lunes 20 de Julio de 1992, y su relación con las Garantías Individuales.

Objetivo Específico: Mostrar como el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con las Garantías Individuales en la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, conocimiento que permite crear parámetros y medidas preventivas en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal. Objetivos que se fundamentan en los siguientes métodos de investigación: Inductivo, analítico, sintético y analógico.

De donde derivan como técnicas de investigación, el análisis de contenido, técnicas de fichaje, comparación de casos, y proceso de determinación del impuesto al activo.

Por otra parte, la ubicación de la investigación es temporal, del 10 de Agosto de 1992, al 10 de Mayo de 1993, así como espacial ubicada en México, Distrito Federal, en la Biblioteca de la Universidad Latinoamericana, Instituto Nacional de Ciencias Penales, Biblioteca de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y Biblioteca del Despacho José Walterio Pinedo & Asociados, S.C.

Ahora bien, la delimitación teórica de esta investigación se desarrolla tomando en cuenta el área fiscal de la Contaduría, en donde se retoma el Derecho Fiscal, así como también se trabaja en la misma, las características del Impuesto al Activo, las Garantías Individuales, y las Nuevas Reformas Fiscales sobre Defraudación Fiscal.

Por lo anteriormente expuesto, he considerado abarcar en el desarrollo subsecuente de los temas de mi trabajo, un claro ejemplo de una contribución que en los inicios de su creación y entrada en vigor se consideró inconstitucional, razón por la cual hubo un sin fin de protestas, y por tanto, la consecuencia directa de la interposición del recurso del juicio de amparo.

Uno de los fines principales que perseguía la autoridad hacendaria con la creación de la Ley del Impuesto al Activo, era erradicar la frecuente evasión fiscal que se estaba presentando entre los contribuyentes sujetos en nuestro país.

Este nuevo impuesto, según los motivos esgrimidos en la creación de la ley que regiría el Impuesto al Activo se estructuró con el objeto de contrarrestar los efectos causados por el Impuesto Sobre la Renta cuando los contribuyentes declararan pérdidas en su ejercicio fiscal; en ese caso, ahora, con el Impuesto al Activo, los contribuyentes que no tributarán para Impuesto Sobre la Renta sí lo harán para el Impuesto al Activo.

Sin embargo, la mayoría de los contribuyentes, alegando inconstitucionalidad en la Ley del Impuesto al Activo, fundamentaban sus objeciones en considerar que la tasa del 2% a los activos vulneraba la garantía de proporcionalidad tributaria, y se mencionaba que no podía ser constitucional un impuesto que gravara a los contribuyentes que tuvieran pérdida en su ejercicio fiscal.

Por otra parte, la autoridad, por medio de los razonamientos expuestos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación emite jurisprudencia, en razón de que argumenta que existe una razón objetiva para el trato desigual de los contribuyentes, al referirse a que la igualdad debe darse respecto a los distintos contribuyentes. Así mismo, se argumentó que la equidad está intrínseca en este gravamen a los activos, ya que se pueden deducir ciertos pasivos para el cálculo de este impuesto, y por tanto, de acuerdo al artículo 31

constitucional, la obligación de tributar de todos los mexicanos debe ser conforme a lo que dispongan las leyes.

A continuación, presento a través del desarrollo del presente trabajo, una breve descripción de los aspectos fundamentales de la Ley del Impuesto al Activo y su fundamento, así como de las Garantías Constitucionales que tienen relación directa con la creación e implementación del relativamente nuevo gravámen; para finalizar en un análisis de lo que significa y los riesgos de la defraudación fiscal, tal como de sus múltiples implicaciones, tanto penales como sociales, esperando que el contenido del presente trabajo sea de utilidad no sólo para los estudiosos de la Contaduría, sino de todo aquel interesado en el conocimiento de las leyes fiscales de nuestro país y su repercusión jurídica y social.

Teniendo como limitaciones de la investigación el hecho de establecer parámetros de confiabilidad y validez en cuanto a la emisión de sentencias sobre defraudación fiscal en las nuevas reformas, modificaciones en cuanto a las reformas fiscales, así como cambio en los artículos de actualización fiscal.

CAPITULO I EL IMPUESTO AL ACTIVO

En cuanto al contenido del presente Capítulo, pretendo explicar los orígenes del Impuesto al Activo, la exposición de motivos que hicieron las Autoridades Hacendarias cuando lo crearon, su concepto y tratamiento, y sobre todo las modificaciones que ha sufrido la Ley que rige al mismo, desde que nació a la fecha.

A través del Artículo Décimo de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas Disposiciones Fiscales, y el Artículo Primero, Fracción I, Inciso Dos, de la Ley de Ingresos de la Federación, se crea un nuevo Impuesto mediante la expedición de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1988; cuyo primer Artículo Transitorio prevee su entrada en vigor el 1o. de Enero de 1989.

Este nuevo impuesto vino a revolucionar las técnicas fiscales conocidas hasta ese entonces. Este Impuesto tiene como objeto, el gravar la tenencia de los Activos de las Empresas, permitiendo la disminución de algunos Pasivos.

En nuestro país no había existido nada similar, sin embargo, a nivel internacional existe como antecedente en Italia un Impuesto parecido, teniendo una gran experiencia al respecto. Por lo tanto, este impuesto en Italia no es aceptado como acreditable en Estados Unidos, como tampoco lo fué el Impuesto al Activo de las Empresas en México durante 1989.

Los contribuyentes mexicanos no podían dar crédito a lo que estaba pasando, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubiese creado un nuevo Impuesto, el cual vendría a poner a todos dentro del orden fiscal.

No obstante su importancia, en cuanto a los objetivos esgrimidos para su implantación, los contribuyentes

reaccionaron violentamente, los mas, interponiendo Juicios de Amparo, buscando la protección de la Justicia Federal. Hasta el 20 de Noviembre de 1992, muchos de estos juicios siguen sin resolverse, por lo que en algunos casos, solo se ha suspendido temporalmente los efectos o consecuencias de los actos jurídicos reclamados.

De conformidad con lo expresado en la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación en 1989, la proposición del nuevo gravámen, tiende a mejorar la equidad y la eficiencia del Sistema Fiscal. Se señala que en 1988 y en los años anteriores a 1988, mas de la mitad de las empresas, aproximadamente el 71%, según se expresa en el informe de los Diputados, presentan Declaraciones sin pago alguno, por lo que con el Impuesto al Activo, estarán obligados a cubrir un monto mínimo en función a su activo.

Las autoridades mexicanas publicaron el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo en el Diario Oficial de la Federación del 30 de Marzo de 1989; señalando una serie de disposiciones administrativas, a efecto de dotar a los contribuyentes con herramientas que les permitan cubrir con sus obligaciones fiscales en forma adecuada y oportuna.

En el transcurso del año de 1989, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expidió varias Reformas a la Circular Miscelánea, para incorporar nuevas reglas administrativas y en algunos casos para modificar sustancialmente el contenido de las disposiciones de la Ley.

En el Diario Oficial de la Federación del 28 de Diciembre de 1989, se publicaron 25 modificaciones a la Ley, incluyendo uno muy importante que fué el cambio de denominación, para llamarle ahora, LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. Las modificaciones, principalmente, tienen por objeto incorporar a nivel de Ley, algunas disposiciones que estaban en el Reglamento y en la Circular Miscelánea.

En 1990 y 1991, la Ley del Impuesto al Activo sufrió fuertes cambios, principiando por, su nuevo nombre.

Para este ejercicio de 1992, las modificaciones continúan, aunque afortunadamente se trata de adecuaciones diversas en la Ley y su Reglamento, y no de cambios mas profundos.

La Ley sigue sin ser bien recibida en un amplio grupo del Sector Privado, por lo que sigue provocado fuertes enfrentamientos entre este y las Autoridades Hacendarias.

En síntesis, la Ley del Impuesto al Activo obliga a las personas morales y físicas con actividad empresarial a determinar un impuesto mínimo del 2% sobre el valor de sus Activos (calculado en función a las reglas que se especifican en la propia ley), y cuyo pago procede en la parte en que este impuesto sea superior y a cuenta del Impuesto Sobre la Renta del contribuyente.

En opinión del Ejecutivo Federal, este impuesto de reciente creación, de ninguna manera implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos para determinar la base de este impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el Impuesto Sobre la Renta a su cargo.

Considero, que en este momento histórico que vive la Nación Mexicana, es necesario que todos los mexicanos estemos conscientes de que debemos colaborar a medida de nuestras posibilidades con el crecimiento de México, para lo cual debemos de pagar impuestos, aunque esta situación no nos agrade, siempre y cuando estos cumplan con los requisitos esgrimidos en la Carta Magna de los Mexicanos, es decir, que sean proporcionales y equitativos.

De ahora en adelante, será necesario que los mexicanos nos preocupemos por tener cultura fiscal que nos permita elegir la mejor de las alternativas que contienen las disposiciones legales.

1.1 ANTECEDENTES GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El 10. de Enero de 1989, entró en vigor una nueva ley denominada, Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que vino a modificar las técnicas fiscales que hasta ese momento se habían conocido.

Durante los años de 1989, 1990 y 1991, se suscitaron varias reformas a la Ley, siendo la más importante, como lo había mencionado, la de su nuevo nombre; el cual ahora es Ley del Impuesto al Activo.

Al aparecer ésta nueva ley, los contribuyentes mexicanos presentaron cerca de trece mil amparos contra esta Contribución, habiéndose concedido la protección de la Justicia Federal a un número muy reducido de ellos, quedando pendientes la mayoría de estos amparos. A la fecha, después de haber transcurrido casi cuatro años de la aparición de la Ley del Impuesto al Activo, la Suprema Corte ha emitido Jurisprudencia, la más abundante y rica en toda la historia de la Jurisprudencia Fiscal en México, confirmando que ésta Ley cumple con los requisitos esgrimidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que por lo tanto sí se debe pagar este Impuesto, al no considerársele inequitativo ni ruinoso para los contribuyentes.

A partir del año de 1990, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha incorporado dentro del texto de la Ley, la aplicación de técnicas que la profesión contable diseñó para la preparación de los Estados Financieros básicos, esto es, algo muy relevante para la Contaduría Pública, ya que es el reconocimiento tácito de la importancia que reviste nuestra profesión dentro de la actividad productiva de la nación, en la medida en que podemos establecer que personas son sujetas del Impuesto al Activo.

1.2. SUJETOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO

De acuerdo al artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo, tenemos que se refiere a los Sujetos del Impuesto los cuales son las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, las cuales están obligadas al pago del Impuesto al Activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, estarán obligados al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas distintas a las señaladas en éste párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los anteriormente mencionados, están obligados al pago del impuesto, únicamente por éstos bienes.

Los Sujetos del Impuesto al Activo se clasifican en:

- A. Personas Físicas con Actividad Empresarial
- B. Personas Morales
- C. Residentes en el Extranjero.

De éstos sujetos haré una breve explicación de la manera en que son gravados por el Impuesto y la forma de aplicación del mismo.

1.2.2 PERSONAS FISICAS

Como Personas Físicas con Actividad Empresarial, para los efectos del Impuesto al Activo, se considerará que son actividades empresariales las previstas en el Capítulo IV denominado de los ingresos por Enajenación de Bienes, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este Capítulo, nos remite a su vez al artículo 16 del Código

Fiscal de la Federación, el cual las clasifica de la siguiente manera:

A.1. COMERCIALES.

Las comerciales son las que de conformidad con las Leyes Federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

A.2. INDUSTRIALES.

Las industriales son entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

A.3. AGRICOLAS.

Las agrícolas comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

A.4. PESQUERAS.

Las de pesca, incluyen las actividades de cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

CONCEPTO DE EMPRESA Y ESTABLECIMIENTO.

Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades definidas en el párrafo anterior, y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial, o totalmente, las citadas actividades empresariales.

INGRESOS EN BIENES O SERVICIOS (1)

Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha

(1) DOMINGUEZ MOTA Enrique, Código fiscal de la Federación, Art. 17, Pág 32, México 1993.

de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos, el de avalúo. Esta disposición no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS.

Cuando por motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio que se trate.

Después de haber mencionado las diferentes clasificaciones que existen de Personas Físicas, continuaré con Personas Morales, haciendo una breve descripción y clasificación de las mismas, para posteriormente analizar el procedimiento que deben de seguir para el tratamiento del pago del Impuesto al Activo.

1.2.3 PERSONAS MORALES

A partir del año 1990, se amplió considerablemente el número de contribuyentes sujetos al Impuesto al Activo, en virtud de que el sujeto es la persona moral en lo general, y no específicamente las Sociedades Mercantiles.

Según la definición del Artículo 25 del Código Civil en el Distrito Federal, las Personas Morales son:

- La Nación
- Los Estados
- Los Municipios
- Las demás Corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.
- Las Sociedades Civiles y Mercantiles.
- Los Sindicatos, las Asociaciones Profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 Constitucional.
- Las Sociedades Cooperativas y Mutualistas.
- Las Asociaciones distintas a las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la Ley.

A. SOCIEDADES MERCANTILES

Específicamente, en la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 10., se consideran como tales a las siguientes:

- Nombre Colectivo
- Comandita Simple
- Comandita por Acciones
- Responsabilidad Limitada
- Anónimas
- Cooperativas

Conforme a la Ley mencionada, se considera que todas las Sociedades Mercantiles enumeradas, realizan actividades empresariales de las contenidas como tales, las cuales son contribuyentes del Impuesto al Activo, independientemente, de su actividad, la cual en algunos casos pudiera confundirse con actividades civiles como es el caso del arrendamiento de casa habitación por inmobiliarias o la prestación de servicios profesionales, llevado a cabo por profesionistas, pero a través de Sociedades Mercantiles.

Existen además de las Sociedades Mercantiles, contribuyentes por excelencia al Impuesto al Activo, los denominados Organismos Descentralizados, de los cuales a continuación daré una breve explicación dentro del siguiente inciso.

B. ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS

Los Organismos Descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, deberán causar el Impuesto al Activo.

Se entenderá que realizan actividades empresariales cuando se dediquen al comercio, industria, agricultura, pesca o silvicultura.

En la práctica existen muchos organismos descentralizados que llevan a cabo, habitualmente actos de comercio, como es el caso de los parques industriales, en donde se enajenan terrenos e instalaciones, aún cuando éstos sean a plazos e incluso al costo, con el único objetivo de promover el desarrollo económico de una nación.

También tenemos el caso de otras Personas Morales, como son las Cooperativas, las Sociedades Civiles, las Asociaciones Civiles y las Asociaciones Mutualistas, las cuales por su naturaleza son personas morales contribuyentes del Impuesto al Activo, aunque antes de 1990 se les había dado un tratamiento especial, pero al aplicarse las Nuevas Reformas de 1991, se les dá un tratamiento general, salvo los casos tácitamente expresos en la Ley respectiva.

C. COOPERATIVAS

Las Sociedades Cooperativas de Consumo, no serán contribuyentes del impuesto, ya que se encuentran consideradas dentro de las reglas de la fracción VII del Art. 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en tal virtud no son contribuyentes del mismo, teniendo como consecuencia que tampoco lo sean en éste impuesto.

Las Sociedades Cooperativas de Producción, son contribuyentes de este impuesto, siempre y cuando lo sean también de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según lo especificado en el artículo VI de la propia Ley.

D. SOCIEDADES CIVILES

A partir del 1o. de Enero de 1990, este tipo de Sociedades, también serán contribuyentes del Impuesto al Activo porque ya no es requisito que las sociedades realicen actividades empresariales, sino con que únicamente sean personas morales,

y por lo tanto, ya son contribuyentes sujetos del gravámen. Esta fué una de las principales razones por la que se le cambió el nombre a ésta Ley, ya que se eliminó la referencia de empresas, para dejar sólo la de activo, independientemente que no sea empresa.

La incisión de este tipo de contribuyentes, fué una de las principales en el año de 1990, año en que la Ley sufrió importantes modificaciones, ya que al cambiar el nombre, se modificó de fondo la naturaleza del gravamen, derivado de la propia reforma que sufrió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al considerar que éstas personas deben de tributar conforme a las reglas del Título II de la materia, en lugar de estar sujetos al Título III, como tradicionalmente fueron consideradas.

E. ASOCIACIONES CIVILES

Las Asociaciones Civiles están en el mismo caso anterior, sin embargo, existe la excepción, ya que no serán contribuyentes de éste impuesto aquéllas asociaciones civiles que se encuentran enumeradas como sujetos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y por consecuencia, tampoco de la Ley del Impuesto al Activo. En este caso es la única diferencia con las Sociedades Civiles. Algunas de las Asociaciones Civiles son:

- Sindicatos
- Instituciones Educativas
- Despachos de Profesionistas

F. SOCIEDADES MUTUALISTAS

Estas personas, por regla general no serán contribuyentes de este impuesto, en virtud de no ser consideradas como sujetos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, cuando realicen operaciones con terceros o efectúen gastos para la adquisición de negocios, perderán el derecho del tratamiento estipulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y serán contribuyentes del Impuesto al Activo.

G. FIDEICOMISOS:

La figura del Fideicomiso está regulada por los artículos 346 a 359 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, y es considerada como una persona moral, por lo que será contribuyente del Impuesto al Activo. No obstante lo anterior, sólo será en las obligaciones formales, ya que los verdaderos contribuyentes del impuesto serán el del fideicomitente y de los fideicomisarios, que son los que finalmente realizan los actos o actividades gravadas.

H. ASOCIACION EN PARTICIPACION

La Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 152 define a la Asociación en Participación como un contrato por el cual una persona llamada Asociante, comparte con otras personas llamadas Asociados, quienes le aportan bienes o servicios, los resultados, positivos o negativos, derivados de la realización de uno o varios actos de comercio de los mencionados en el artículo 75 del Código de Comercio.

La Asociación en Participación, en su conjunto no es contribuyente del Impuesto al Activo, sino que los integrantes y asociados, en algunas ocasiones si resultan ser contribuyentes del impuesto, sin embargo, es el asociante quien tiene las obligaciones formales de realizar los pagos provisionales por cuenta de los asociados y por si mismo en la proporción que le corresponda según el contrato respectivo.

1.4 RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Después de haber mencionado las clasificaciones de las Personas Físicas y las Morales, procederé a dar una breve explicación de porqué también los Residentes en el Extranjero son sujetos del Impuesto al Activo cuando se considera, como

lo mencioné anteriormente, que tienen fuente de riqueza ubicada en el Territorio Nacional. Los Residentes en el Extranjero, en el caso que sean sujetos del Impuesto al Activo, de acuerdo a lo mencionado en el Artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación, tendrán la obligación de acreditarse ante la autoridad fiscal respectiva.

Ciertamente, es importante hablar de Residentes en el Extranjero, porque también vienen a formar parte de los obligados a contribuir al Gasto Público de nuestro país, al tener beneficios económicos del mismo.

También están obligados al pago de éste impuesto, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de éste impuesto.

Los residentes en el extranjero, que mantengan en territorio nacional activos por período menor a un año, calcularán el impuesto correspondiente a los bienes comprendidos en la fracción II de la Ley del Impuesto al Activo, considerando el resultado de dividir el valor que se consigne en el pedimento a que se refiere la legislación aduanera disminuído con la mitad de la deducción por inversiones que le hubiera correspondido por el período que permanecieron en territorio nacional, de haber sido contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, entre 365 multiplicado por el número de días que permanecieron en el territorio nacional.

Para calcular el valor de los Inventarios, los residentes en el extranjero, considerarán el valor consignado a la entrada al país de dichos activos, adicionando el valor consignado cuando se retornen al extranjero y dividiendo el resultado entre dos. Este último resultado se dividirá entre 365 y el cociente se multiplicará por el número de días que permanecieron en el territorio nacional. Los valores serán consignados en los pedimentos a que se refiere la legislación aduanera.

Después de haber hecho una descripción de Personas Físicas, Morales y Residentes en el Extranjero, que son los sujetos al Impuesto al Activo, procederé, con fundamento en la Ley del mismo, a dar a conocer los criterios aplicables para estos

sujetos con base a lo que establece la propia Ley para el cálculo, determinación y actualización del impuesto, de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes hasta Junio de 1992, con objeto de dejar asentada una idea más clara de como procede la aplicación del citado impuesto en forma general.

1.5 DETERMINACION Y CALCULO DEL IMPUESTO AL ACTIVO

1.5.1. BASE Y TASA DEL IMPUESTO AL ACTIVO:

El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales de Enero a Diciembre, aplicando al valor contable de su activo en el ejercicio, la tasa del 2%.

Para efectos de éste Impuesto, se considerarán los siguientes activos: Activos Financieros, Inventarios, Terrenos, Activos Fijos; los cuales explicaré según su concepto y tratamiento, de acuerdo a definiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También analizaré lo que son los pasivos, los que según la definición de éste Impuesto se deben de acreditar, contra el pago a realizar.

1.5.2. CALCULO DEL VALOR DEL ACTIVO

De acuerdo al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, el valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos, conforme al siguiente procedimiento:

1.5.2.1. CONCEPTO DE ACTIVOS FINANCIEROS

Se consideran Activos Financieros, entre otros, los siguientes:

I. Inversiones de Títulos de Crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por Sociedades de Inversión de Renta Fija, también se considerarán Activos Financieros.

II. Las Cuentas y Documentos por Cobrar. No se consideran Cuentas por Cobrar, las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean Personas Físicas o Sociedades.

No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.

III. Los intereses devengados a favor, no cobrados. Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se considerarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para éste efecto, cuando no sea aplicable el tipo de cambio controlado, se estará entonces al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las Instituciones de Crédito de la Ciudad de México.

1.5.3. PROCEDIMIENTO APLICABLE PARA ACTIVOS FINANCIEROS

I. El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones tratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7o.B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Su sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses. Tratándose de acciones, el promedio se calculará considerando el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado

en los términos del artículo tercero de la Ley del Impuesto al Activo.

1.5.4 ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS:

Tratándose de los Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando en los términos del art. 3 de la Ley del Impuesto al Activo, los que se explicarán en breve; su saldo pendiente de deducir el Impuesto Sobre la Renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aún cuando para éstos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

Con objeto de cumplir con los parámetros establecidos por la Ley del Impuesto al Activo, todos los conceptos considerados para la determinación del propio impuesto, se tienen que actualizar, por lo que procedo a dar una explicación de como se debe de manejar ésta actualización.

1.5.4.1. ACTUALIZACION:

La actualización se hará, tratándose de Actualización del Saldo por Deducir de Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos, de la siguiente manera:
Se actualizará el saldo por deducir o el monto original de la inversión, desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. No se llevará a cabo la actualización por los que se adquieran con posterioridad al

último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

1.5.5. ACTIVOS FIJOS DE DEDUCCION INMEDIATA:

En el caso de Activos Fijos por los que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir el que hubiera correspondido de no haber optado por dicha deducción, en cuyo caso se aplicarán los porcentajes máximos de deducción autorizados en los artículos 43, 44, y 45 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con el tipo de bien de que se trate.

1.5.5.1 TERRENOS.

El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente, en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. Se dividirá entre doce, y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio en el cual se determina el impuesto.

1.5.5.2 INVENTARIOS.

Los Inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

En el caso que el contribuyente cambie su método de valuación, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las diversas publicaciones oficiales a su cargo.

La ACTUALIZACION DE INVENTARIOS, se hará cuando los inventarios no se actualizen conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entonces se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

A) . SEGUN EL PRECIO DE LA ULTIMA COMPRA:

Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto, o,

B) . SEGUN VALOR DE REPOSICION

Valuando el Inventario Final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en el que incurra el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio que se trate.

1.5.6. VALOR INICIAL DEL INVENTARIO.

El valor inicial del inventario del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.

Existe una excepción, la cual es el caso en que se permite la reducción del Impuesto al Activo, ésta situación se encuentra regulada en la Ley del mismo en el artículo seis.

A raíz de la creación del Impuesto al Activo, se suscitaron controversias, una de ellas, que viene al caso, ahora que hablaré de las excepciones del impuesto, fué la de que no era constitucional porque no cumplía con el Principio de Equidad, el cual dice que será igual para todas las personas con bases iguales de tributación, pero en éste caso, al permitir la existencia de sujetos exentos, está contraviniendo lo expresado en la Carta Magna, sin embargo, ésta es una decisión de las autoridades la cual no plantea alternativas.

1.5.7. REDUCCION DEL IMPUESTO AL ACTIVO:

Quando en un ejercicio los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la Ley respectiva, podrán deducir pagos provisionales del impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Activo, así como el impuesto del ejercicio, en la misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo.

Con la parte de Reducción del Impuesto al Activo, he mencionado todas las modalidades de activos sujetos a cálculo del impuesto y sus excepciones, pero resulta importante aclarar que éste impuesto no sólo tiene involucrado el estudio de activos y su aplicación, sino que también involucra la disminución de una serie de pasivos, por lo que en el inciso siguiente hago una breve explicación de los mismos.

Resulta importante saber que como resultado de los constantes movimientos económicos que ha sufrido nuestro país en los últimos años, se han dado fuertes cambios en cuestión de materia fiscal, pero después de haber analizado las personas sujetas a la Ley del Impuesto al Activo y la forma en que el mismo les aplica, me parece que resulta excesivamente gravoso, para algunas de ellas, sin embargo, no siempre nos gusta pagar impuestos. Por otra parte, la forma de

determinación del impuesto resulta todo un reto para los Contadores, ya que ni siquiera los artículos que tocan la concepción y determinación del impuesto son del todo claros, siento que es conveniente la actualización de los activos para estar acorde con los constantes cambios que se reflejan en la economía de nuestro país, pero esto no debería ser sólo para efectos de éste impuesto, sino que debería situar a todos los contribuyentes en la realidad de la concepción formal inicial que tuvo éste impuesto en su creación, pero al analizar los activos, su determinación y formación, puedo concluir que en vez de estar de acuerdo en el progreso económico del país al contribuir con más impuestos al gasto público, esto hace que los contribuyentes se desanimen y tengan que estudiar y hacer cálculos únicamente para no tener problemas por evasión fiscal.

Quiero aclarar que es importante el conocimiento de los activos, sin embargo, como lo mencioné en párrafos anteriores, también se debe conocer la aplicación y saber cuáles son los pasivos que se permiten deducir de éste impuesto, por lo que a continuación toco más a fondo el tema de los pasivos acreditables. (2)

1.6. DETERMINACION Y CONCEPTO DE PASIVOS

Se toca en esta primera parte del presente Capítulo, lo referente al concepto de pasivos, el tratamiento de los mismos, y cuáles según la ley son permitidos como deducción del impuesto.

Esta parte de los pasivos resulta muy interesante, ya que es junto con el Impuesto Sobre la Renta, las únicas dos opciones que se tiene para acreditar éste impuesto, y poder pagar un poco menos por la tenencia de los activos existentes en una empresa o parte de una persona física.

(2) DOMINGUEZ MOTA Enrique, Compendio Fiscal, Ley del Impuesto al Activo, Art. 8o. De los Pasivos, Página 72, Dafiscal Editores, México 1993.

A continuación, mencionaré los principales pasivos que se pueden deducir, y hablaré sobre el tratamiento que se les debe dar a los mismos en relación a su aplicación en el Impuesto al Activo.

De acuerdo al artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo, tenemos que nos permite la deducción de algunas deudas o pasivos, por lo que considero importante definir lo que es un pasivo o deuda, y entrar a la aplicación que hace la Ley de éstas deducciones.

Se considera como PASIVO, el conjunto de deudas que un sujeto tiene contratado durante un periodo..

Los contribuyentes podrán deducir el promedio de sus pasivos, del valor del activo del ejercicio.

Para que un pasivo pueda ser disminuíble de la base del Impuesto al Activo, deberá de ser originado por deudas no negociables contratadas con:

- Empresas residentes en el país, excepto las contratadas con el sistema financiero o su intermediación.
- Establecimientos permanentes ubicados en México de Residentes en el Extranjero.

1.6.1. DEDUCCIONES PERMITIDAS:

a. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables.

b. También podrán deducirse las deudas negociables, en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una

empresa de factoraje financiero. y aún cuando no habiéndosele notificado la cesión, el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o cualquier otra persona no contribuyente del Impuesto al Activo.

c. NO son deducibles las deudas contratadas con el Sistema Financiero o con su intermediación.

Después de haber mencionado los pasivos permitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su acreditamiento contra los activos, iniciaré una breve explicación de la forma de determinación de los promedios de los mismos.

1.6.2. VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS:

Para los efectos del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate. Dicho promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprende el ejercicio. Los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y después dividiendo el resultado entre dos.

Existe también la opción, como ayuda al contribuyente de poder deducir lo relativo a quince Salarios Mínimos Generales, esta opción únicamente es permitida en el caso de Personas Físicas, ya que por considerarse que estas pueden no tener un ingreso tan grande como se supone tendrían las Personas Morales, entonces se permite la deducción de los Salarios Mínimos Generales, teniendo en cuenta que ésta deducción será por el importe del Salario Mínimo General correspondiente a las diferentes Zonas Geográficas del País.

DEDUCCION DE QUINCE SALARIOS MINIMOS GENERALES PARA PERSONAS FISICAS:

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando dicho monto sea superior al valor del

activo en el ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor.

En el siguiente punto trataré lo relativo a los Sujetos Exentos, de los cuales ya había hecho en párrafos anteriores un breve comentario de los mismos. Los Sujetos Exentos son todos los Contribuyentes que como su nombre lo dice, están exentos del pago del mismo.

1.7. SUJETOS EXENTOS:

De acuerdo al artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo, no pagarán el Impuesto al Activo las siguientes personas:

I. No Contribuyentes del ISR.

Quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, como son:

- a. Personas que se dediquen exclusivamente a actividades como son la agricultura, ganadería, silvicultura.
- b. Personas dedicadas a la actividad pesquera.
- c. Cooperativas dedicadas a la captura del camarón.

II. Integrantes del Sistema Financiero.

- a. Bancos
- b. Casa de Bolsa

III. Personas Físicas Empresarios en la Vía Pública o Ambulantes.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, cuando las mismas hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

(3) DOMINGUEZ MOTA Enrique, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Título II de las Personas Físicas, Capítulo I Disposiciones Generales, Art. 10-B, Pág. 11, México 1993.

IV. Rentas Congeladas.

Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamientos fueron prorrogados de forma indefinida por disposición legal, rentas congeladas, únicamente por dichos bienes.

V. Personas Físicas No Empresarios.

Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las personas a las que se refieren los incisos I y II de los Sujetos Exentos; únicamente por dichos bienes.

VI. Actividades Deportivas o de Enseñanza.

Quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas, cuando dicha utilización sea sin fines de lucro o únicamente por sus miembros y socios, así como quienes se dediquen a la enseñanza y cuenten con autorización o reconocimiento con validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, únicamente por los bienes empleados en las actividades señaladas por éste inciso.

Inventarios en Territorio Nacional de los Integrantes del Sistema Financiero y de las Personas No Contribuyentes del ISR.

Las personas referidas en los incisos I y II que mantengan inventarios de acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente Sujeto del Impuesto, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha Ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

Períodos por los que no se paga el Impuesto al Activo.

No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, salvo cuando éste último dure más de dos años. Esto no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a

los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades. (4)

Ahora que he explicado lo que son los pasivos y los que se consideran Sujetos Exentos en la Ley del Impuesto al Activo, es conveniente que ya sentadas éstas bases, proceda a la explicación de como se deben efectuar los Pagos Provisionales, su determinación, cálculo, y de esa forma poder llevarnos hasta la determinación del Impuesto Anual del mismo Impuesto.

1.8 PAGOS PROVISIONALES Y DECLARACION ANUAL

De acuerdo a lo expresamente establecido por el Art. 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en general, lo referente al Título II de la misma, que nos habla de las Disposiciones Generales de todos los Contribuyentes, y siendo la Ley del Impuesto al Activo complementaria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tenemos que, como toda persona, gozamos de derechos como lo establece la Constitución, pero el hecho de tener derechos trae como consecuencia el tener ciertas obligaciones, y una de ellas, entre las muchas que existen es la de contribuir al Gasto Público, es decir, pagar impuestos, y remitiéndome a lo que mencionaba en la primera parte de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estamos obligados al pago de impuestos.

En éste caso en concreto, los pagos se hacen, de acuerdo a lo que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en dos formas, una de ellas es a través de pagos Provisionales, Ajustes Semestrales y Pago Anual. Aunque quiero aclarar que a partir de 1992, únicamente se presenta un Ajuste Semestral, pero volviendo al punto principal de los pagos, en el caso de el Impuesto al Activo, tenemos que en el propio artículo 7o de la Ley, nos menciona que:

La ley obliga a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto (al activo), del ejercicio.

(4) DOMINGUEZ MOTA Enrique, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Título IV de las Personas físicas, Página 55 a 57, Difiscal Editores, México, 1992.

Las Personas Morales y las Personas Físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en que corresponda el pago.

A partir del año de 1991, la mecánica para la determinación del pago provisional sufrió cambios importantes, entre los que destacan:

a. La determinación de un pago provisional acumulado, al cual podrán restársele los pagos provisionales enterados en meses anteriores.

b. La opción de manejar un pago provisional combinado que incluya el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Activo.

Esta opción también modifica la forma de pago del Ajuste a los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta y la propia declaración del ejercicio, y se encuentra regulada en los artículos 7a, 7b y 8a de la Ley del Impuesto al Activo.

Los Pagos Provisionales, tratando de dar una explicación un poco más sencilla de los mismos, constituyen pagos del impuesto en pequeñas partes, que ayudan para no tener que hacer un pago único al final del ejercicio, es decir, se entera el impuesto en períodos para que el desembolso final no sea tan fuerte como si se hiciera en un sólo pago.

A continuación procederé a dar una explicación de la mecánica que se utiliza para el cálculo de los Pagos Provisionales, ésta mecánica está fundamentada en la Ley del Impuesto al Activo, específicamente en su artículo séptimo.

1.8.1 MECANICA PARA EL CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL

El actual procedimiento, es decir, el que existe para 1992 para determinar el pago provisional del Impuesto al Activo, es el que a continuación mencionaré en forma de pequeños esquemas para una mejor comprensión del mismo, ya que el hecho de simplemente enunciarlo, para quienes no conozcan

mucho sobre aspectos fiscales, resultaría exageradamente complicado.

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL MENSUAL DE ACUERDO AL ARTICULO 7o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Para poder determinar el Pago Provisional Mensual, tendremos que aplicar la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{rcl} \text{PAGO PROVISIO-} & = & \text{IMPUESTO ACTUALI-} \\ \text{NAL MENSUAL} & & \text{ZADO ANUAL QUE} \\ & & \text{CORRESPONDIO AL} \\ & & \text{EJERCICIO INMEDIA-} \\ & & \text{TO ANTERIOR} \\ & & \hline & & 12 \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{No. DE ME-} \\ \text{SES COM-} \\ \text{PRENDIDOS} \\ \text{DESDE EL -} \\ \text{INICIO DEL} \\ \text{EJERCICIO-} \\ \text{HASTA EL -} \\ \text{MES QUE SE} \\ \text{REFIERE EL} \\ \text{PAGO.} \end{array}$$

- Al impuesto a pagar se le acreditarán los Pagos Provisionales del Ejercicio por el que se paga el impuesto efectuado con anterioridad.

- El Impuesto Actualizado será:

$$\begin{array}{rcl} \text{IMPUESTO} & & \text{IMPUESTO DEL} \\ \text{ACTUALIZADO} & & \text{EJERCICIO IN-} \\ \text{EJERCICIO} & = & \text{MEDIATO ANTE-} \\ \text{ANTERIOR} & & \text{RIOR} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{INDICE DEL UL-} \\ \text{TIMO MES DEL -} \\ \text{EJERCICIO} \\ \text{INMEDIATO ANTE} \\ \text{RIOR A AQUEL -} \\ \text{POR EL CUAL SE} \\ \text{CALCULE EL IM-} \\ \text{PUESTO} \\ \hline \text{INDICE ULTIMO} \\ \text{MES DEL PEN---} \\ \text{ULTIMO EJERCI-} \\ \text{CIO INMEDIATO-} \\ \text{ANTERIOR.} \end{array}$$

Cabe aclarar, que en el procedimiento para la determinación del pago provisional que he enunciado, existe una gran diferencia con el procedimiento utilizado en el año de 1990,

el cual consiste en el hecho de que ahora el pago provisional es acumulable, en tanto en la ley anterior no lo era.

Ya que he establecido lo anterior, tenemos que también se permiten ciertas reducciones a los Pagos Provisionales, por lo que considero importante, mencionar el porqué se permiten éstas reducciones, y a quienes les están permitidas.

1.8.2. REDUCCIONES A LOS PAGOS PROVISIONALES:

Al llegar a ésta parte de las Reducciones, en mi muy particular punto de vista, me resulta un tanto incongruente con lo estipulado en la Constitución, ya que tampoco se está cumpliendo la Garantía de Equidad, en toda su esencia, pero este punto lo trataré con mayor profundidad en el Capítulo II de las Garantías Individuales del presente trabajo; por tanto, en éste momento procederé a explicar las reducciones a los Pagos Provisionales.

Los Pagos Provisionales del Impuesto al Activo pueden disminuirse cumpliendo con los requisitos señalados en el Artículo 18 del Reglamento de la propia Ley, el cual permite a los contribuyentes cuando éstos estimen justificadamente que el impuesto del ejercicio será inferior en más de un 10% del impuesto actualizado determinado correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior, previa autorización, disminuir el monto de los pagos provisionales que les correspondan.

La autorización respectiva debe solicitarse a la autoridad administradora del impuesto, correspondiente al domicilio del contribuyente, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicite la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Dentro del artículo mencionado, también nos otorga las siguientes disposiciones; siempre y cuando se trate de Empresas que cuenten con Dictamen Fiscal:

- A partir de 1992 se les permite la disminución de sus pagos provisionales con la sola presentación del aviso respectivo ante la autoridad competente.

- Requieren haber dictaminado fiscalmente sus Estados Financieros del ejercicio inmediato anterior y dictaminar las del propio ejercicio.

- Esta facilidad no aplica a contribuyentes que consoliden sus resultados fiscalmente, es decir, empresas controladas y controladoras.

- La facilidad también aplica a asociaciones en participación y a fideicomisos con actividades empresariales, siempre que el asociante o fideicomitente, según sea el caso, dictaminen sus estados financieros.

Existen también, dentro del multicitado artículo 7 de la Ley, algunas otras disposiciones sobre Pagos Provisionales, de las cuales señalaré algunas, únicamente con objeto de ilustrarlas, más no de ahondar un poco en ellas.

1.8.2.1 OTRAS DISPOSICIONES SOBRE PAGOS PROVISIONALES:

Dentro del ya referido artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, existen también reglas para las siguientes situaciones:

a. Primer Ejercicio.

En el primer ejercicio en que los causantes deben efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieren estado obligados al pago.

b. Contribuyentes Menores.

Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa que se les haga, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, a que se refiera la Ley respectiva.

c. Pagos por Asociantes.

Se dan reglas para el cálculo de los Pagos Provisionales para los casos en que a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales.

d. Pagos Provisionales Trimestrales.

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del Impuesto al Activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago establecidas por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como un claro ejemplo de estos causantes están las personas físicas con actividades empresariales sujetas al régimen simplificado y las personas morales, con ingresos en el ejercicio anterior inferiores a trescientos millones de pesos sujetas a dicho mecanismo.

Ahora que he dado una mayor explicación en lo que respecta a los Pagos Provisionales, procederé a hablar de la Declaración Anual del Impuesto al Activo,; he seguido una mecánica de incluirlos a los dos en la última parte del Capítulo I, pero a su vez primero explicar los Pagos Provisionales, con objeto de que la idea de la mecánica de determinación de los mismos nos haga llegar a entender con mayor claridad la mecánica para la determinación del impuesto anual.

1.8.3 IMPUESTO ANUAL:

Para poder hablar de la Declaración Anual que presentan los contribuyentes de éste impuesto, cabe señalar que ésta es una obligación que se tiene y que se encuentra estipulada claramente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, el Impuesto al Activo, en su propia Ley nos refiere en el Artículo 8 de la misma que todas las personas físicas y morales deben presentar su declaración anual, éste hecho lo harán conjuntamente con la declaración anual del Impuesto

Sobre la Renta, la presentación de la misma se llevará a cabo dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio.

El ejercicio, estará comprendido de los meses de Enero a Diciembre, sin embargo si la fecha de inicio de operaciones fuera algún otro mes distinto a Enero, se considerará el ejercicio del mes de inicio de operaciones a Diciembre.

Es importante mencionar que en el artículo citado, octavo, también aparecen reglas para las personas físicas, las cuales se diferencian porque tendrán que presentar su declaración anual, conjuntamente con la del Impuesto Sobre la Renta, entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

Para poder explicar la determinación del Impuesto al Activo por Pagar, tendré que remitirme al artículo 9o. de la propia Ley, ya que en éste artículo se nos refiere la forma de obtención del impuesto, es decir, ahora hablaré de la mecánica de acreditamiento del mismo, la cual creo es una parte importante al referirme a éste impuesto, ya que aquí dejaré asentado la forma de obtenerlo y ver claramente, la parte que se tendrá que pagar o bien salir a favor en éste impuesto.

1.8.3.1 DETERMINACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO POR PAGAR EN EL EJERCICIO

De acuerdo a lo que establece el artículo 9o. de la Ley, tenemos que nos dice que los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta que les correspondió en el mismo, ésto en los términos de los Título II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar conforme a la Ley del Impuesto al Activo.

Se puede presentar el caso, en que se tenga una devolución del impuesto, pero ésto sólo será cuando, como lo explico a continuación se realice:

Existirá devolución del impuesto, cuando en el ejercicio se determine Impuesto Sobre la Renta por acreditar en una cantidad que exceda al Impuesto al Activo del ejercicio, entonces los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución de la que estoy hablando, en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

Se acredita el Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado, de igual manera el Impuesto al Activo, efectivamente pagado en alguno de los cinco ejercicios inmediatos anteriores se tendrá que actualizar por el período comprendido desde el sexto mes del ejercicio en el cual el Impuesto Sobre la Renta exceda el Impuesto al Activo.

De todo lo anterior que he mencionado, podemos concluir los siguientes puntos que menciono a continuación:

- Sólo puede acreditarse contra el Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre la Renta efectivamente pagado.

- Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiéndolo haber hecho conforme al artículo 9o, perderá el derecho a hacerlo.

- Las Personas Morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero, podrán acreditar contra el Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta por el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- El derecho al acreditamiento y a la devolución previstos en el mencionado artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión.

- En los casos de escisión de sociedades, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital.

Para los efectos de ésta parte del trabajo que estoy desarrollando, únicamente dejaré enunciados los puntos anteriores como una referencia, ya que el desarrollarlos extendería ampliamente éste trabajo.

Una manera más fácil que encontré para expresar en forma de fórmula lo expresado en el acreditamiento del impuesto es la siguiente:

Impuesto al Activo a Pagar	=	Impuesto al Activo	-	Impuesto Sobre la Renta pagado
-------------------------------	---	-----------------------	---	-----------------------------------

Realmente, para poder entender el acreditamiento debemos pensar en que el Impuesto Sobre la Renta es el impuesto natural de las empresas, en tanto que el Impuesto al Activo es el impuesto mínimo a pagar, por lo tanto, el pago de éste último sólo procede si el Impuesto Sobre la Renta es menor al segundo.

Para explicar mucho más claro lo anterior, podríamos caer en alguno de los tres casos que menciono a continuación, y entonces se procedería a pagar lo que refiero.

- Cuando el Impuesto Sobre la Renta es superior al Impuesto al Activo, los pagos totales de impuesto son los del Impuesto Sobre la Renta.

- Cuando el Impuesto Sobre la Renta es inferior al Impuesto al Activo, los pagos totales de impuesto equivalen al Impuesto al Activo, o sea, al impuesto mínimo.

- Cuando el Impuesto Sobre la Renta es igual al Impuesto al Activo, entonces la empresa sólo paga el Impuesto Sobre la Renta, el cual se acredita en un 100% contra el Impuesto al Activo.

En síntesis, se permite el acreditamiento por tratarse, en caso del impuesto del que hablo, de un caso de impuesto altamente rechazado por la mayoría de los contribuyentes,

sería deseable que se establecieran reglas muy claras para el acreditamiento del impuesto al activo, pero también para su devolución, cuando ésta proceda, lo cual facilitaría su trámite y manejo para todos los contribuyentes.

Una vez que he hablado de los Pagos Provisionales y del Impuesto Anual, procederé a presentar un pequeño ejemplo práctico de la determinación del Impuesto al Activo.

Los aspectos teóricos principales, ya los he venido manejando en los puntos anteriores, en los cuales he hablado ya de los distintos elementos que conforman la base del impuesto, por lo que considero que con un ejemplo disipará algunas dudas en su cálculo.

CASO PRACTICO:

A. DETERMINACION DE LA BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO

1. Promedio Anual de Activos y Pasivos Financieros:	\$ 30,272
2. Promedio Anual de Terrenos y Activos Depreciables:	\$ 242,020
3. Promedio Anual de Inventarios	\$ 21,060
	<hr/>
S U M A TOTAL = BASE	\$ 293,352 =====

B. DETERMINACION DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Fórmula	=	Base X Tasa del 2%
	=	\$ 293,352 x 2%
Impuesto	=	\$ 5,867

Tenemos en éste ejemplo, la suposición que el pago que debe de efectuarse por concepto de Impuesto Sobre la Renta es de \$ 6,150.00, por lo que la determinación por pasos de los impuestos que se pagarían sería:

PRIMER PASO: Pago del Impuesto Sobre la Renta por: \$ 6,150.00

Este pago debe hacerse conjuntamente con el Impuesto al Activo.

SEGUNDO PASO: Determinación del pago efectivo del Impuesto al Activo.

A. Impuesto al Activo:	\$ 5,867
Menos:	
B. Impuesto Sobre la Renta	\$ 6,150
	<hr/>
C. Diferencia	\$ (283)
	=====

Como puede observarse, en éste caso, el Impuesto Sobre la Renta es superior al Impuesto al Activo y por lo tanto no procede un pago adicional por éste último.

TERCER PASO: Determinación del pago total de éste caso:

A. Pagos efectivos de Renta	\$ 6,150
B. Pagos efectivos de Activo	\$ 0
	<hr/>
C. Pagos Totales	\$ 6,150
	=====

Los pagos totales corresponden al pago del Impuesto Sobre la Renta, en este caso, no se tendrá que absorber una carga adicional por el Impuesto al Activo, sin embargo, para llegar a determinarlo se tienen que elaborar cédulas de trabajo que a continuación presento.

CEDULA DE TRABAJO DETERMINACION DE IMPUESTO AL ACTIVO EN EL EJERCICIO

A. DETERMINACION DEL VALOR BASE DE ACTIVOS NETOS:

A.1 Valor Base de Activos Depreciables y Terrenos:		\$ 242,020
A.2 Valor Base de Activos y Pasivos Monetarios		\$ 30,272
A.3 Valor Base Inventarios (Promedio -- Anual Método de Valuación Contable)		
Inv. Inicial	\$ 15,000	\$ 21,060
Inv. Final	\$ 27,120	
PROMEDIO	\$ 21,060	
SUMA A:		\$ 293,352

B. TASA DEL IMPUESTO = 2%

C. IMPUESTO AL ACTIVO \$ 5,867
=====

D. DETERMINACION DE PAGOS VIRTUALES Y REALES.

Impuestos Virtuales		
Impuesto Sobre la Renta		\$ 6,150
Impuesto al Activo		\$ 5,867
Pagos Efectivos		
Impuesto Sobre la Renta		\$ 6,150
Impuesto al Activo:		
Impuesto al Activo:	\$ 5,867	
Menos I. Renta Acreditable:	(6,150)	

 Importe por Pagar (Sólo si Activo mayor que Renta) \$ 0

TOTAL A PAGAR EFECTIVOS: \$ 6,150
=====

El esquema anterior, refleja parte de como se determina el Impuesto al Activo que he referido, cabe aclarar que de acuerdo al concepto que uno desee determinar variará la forma de hacerlo, únicamente he querido que quede reflejado numéricamente la determinación o mecánica a seguir, toda vez, que de acuerdo a la partida de activo que se trate se aplicará el proceso expresamente referido en la ley, para posteriormente llegar al acreditamiento del Impuesto Anual.

CONCLUSION DEL CAPITULO

Una vez que he comentado todo el aspecto teórico de lo que es el Impuesto al Activo, sus principales conceptos y los artículos de la Ley del mismo que mayor aplicación tienen, me gustaría no dejar de mencionar la importancia que ha tenido la aparición de éste impuesto en la profesión contable. Vale la pena detenerse un momento en lo referente a las normas contables y su relación con el impuesto, ya que es importante describir las reglas que existen para su registro contable.

Para el registro del impuesto, contablemente hablando, tendríamos que remitirnos a lo que se estipuló al respecto en la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual ha emitido su opinión en la Circular 33 titulada "Tratamiento Contable del Impuesto al Activo", ésta circular a la que me refiero fué publicada en el mes de Diciembre de 1989, en la cual se inclinan por considerar el pago del Impuesto al Activo como un gasto, y en el caso de que se recupere, se dice que deberá considerarse como una partida extraordinaria y llevarse como un abono a los resultados del ejercicio en que esta situación ocurra.

No quise dejar sin hacer mención de como se registran las partidas del Impuesto, porque algo que se presenta con mucha frecuencia en el desarrollo de la profesión, es el hecho de que al crearse un nuevo impuesto, todos los Contadores dudan de la forma correcta de reflejarlo en su contabilidad.

Después de haber hecho referencia a lo que respecta al aspecto contable, puedo ya concluir que el Impuesto al Activo, en su concepción pura al crearse, trataba de que no hubiera tanta evasión fiscal, se buscó crear un impuesto que obligara a todos los contribuyentes a participar del Gasto Público, como ya mencioné anteriormente, se tenía el dato que más del 70% de los contribuyentes cautivos presentaban declaraciones en ceros, pero al crearse éste impuesto, se

tuvo la idea de que aunque fuera un impuesto mínimo, cuya tasa a pagar es del 2%, de alguna forma no quedaran contribuyentes que no participaran con los gastos de la nación. Igualmente considero que la creación del Impuesto al Activo, no sólo ha traído repercusiones en la profesión contable y en la economía del país, sino que también ha contribuído con el Derecho Mexicano, ya que su creación e impugnación han dado como resultado la jurisprudencia fiscal más rica de la Historia de México, al haber existido tantas opiniones en contra a la hora de su creación, pero de éstas Jurisprudencias y sus verdaderas implicaciones en materia tributaria hablaré más profundamente en los capítulos siguientes.

Así mismo, debo mencionar que es importante saber que el Impuesto al Activo, no genera Utilidad Fiscal Neta, y su punto de equilibrio fiscal debe ser aquel en el cual el Impuesto Sobre la Renta es igual al Impuesto al Activo, con la diferencia de que si se paga el Impuesto Sobre la Renta, éste si genera Utilidad Fiscal Neta.

Es importante para todos los contribuyentes tener un amplio conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo para poder aplicarla correctamente, y determinar las fuertes implicaciones financieras que se pueden llegar a tener.

En el siguiente capítulo, desarrollaré el aspecto de las Garantías Individuales, para que en el transcurso de éste trabajo llegue a determinar que implicaciones se tienen al no hacer la correcta aplicación del Impuesto al Activo y llegar a caer en Defraudación Fiscal.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO I

Análisis Fiscal V.L.- Número 20, Año II, Editor Javier Ordoñez Rencer, págs. 19 y 20, México, D.F.

Campero Fol y Pérez Chávez.- Manual de Casos Prácticos del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo, Editorial Ecasa, Tercera Edición, Agosto de 1990, Apéndice 235 a 267, México, D.F.

Cárdenas de Rodríguez Carmen.- Pago de Impuestos en Español, Roca Ediciones, Décimosexta Edición, Febrero de 1992, págs. 91 a 117, Estado de México, México.

Consultorio Fiscal.- Impuesto al Activo, Caso Práctico 1990, Editorial U.N.A.M., Enero de 1990, págs. 10 a 18, México, Ciudad Universitaria, D.F.

Domínguez Mota Enrique.- Compilación Fiscal 1992, Ley del Impuesto al Activo, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1992, págs. 1 a 16 y 5 a 17II, México, D.F.

Domínguez Mota Enrique.- Compilación Fiscal 1992, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1992, págs. 10A y 10B, 74 a 78 y 94 a 98, México, D.F.

Ley General de Sociedades Mercantiles y Cooperativas.- Editorial Porrúa, Colección Porrúa, 47a. Edición, Julio de 1989, pág. 43, México, D.F.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.- Colección Porrúa, Editorial Porrúa, 31a. Edición, Junio de 1986, págs. 36 y 37, México, D.F.

Novoa Franco Jorge y Pérez Reguera Alfonso.- Aplicación Práctica Sobre Temas Fiscales, Impuesto al Activo, Dofiscal Editores, Primera Edición, Junio de 1992, págs. 16 a 24 y 48 a 58, México, D. F.

Pérez Reguera Alfonso y Novoa Franco Jorge.- Aplicación Práctica Sobre Temas Fiscales, Impuesto Sobre la Renta, Personas Morales, Dofiscal Editores, Primera Edición, Julio de 1992, págs. 412 a 417, México, D.F.

Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Comentarios Sobre la Creación de Nuevos Impuestos, Colegio de Contadores Públicos de México, Octubre de 1989, pág. 16, Estado de México, México.

CAPITULO II. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

En éste capítulo, tocaré lo referente a las Garantías Individuales y su relación con la jurisprudencia fiscal emitida en consecuencia de la creación del Impuesto al Activo; es importante en primera instancia, aclarar que es una Garantía Individual, las cuales están conceptualizadas como los derechos de todo ser humano; éstas surgen como auténticas vivencias de pueblos o grupos, quienes llegan a tener el pleno reconocimiento de las libertades y atributos que les corresponden por el simple hecho de tener la calidad de personas.

Las Garantías Individuales se encuentran plasmadas en la Carta Magna de los mexicanos, es decir, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y surgen como una protección para los mismos. Al establecerse las leyes, el ser humano, desde su nacimiento goza de ciertos derechos, pero también tiene obligaciones que cumplir; esos derechos que menciono son las Garantías Individuales.

Las Garantías Individuales, tienen varios puntos de similitud, pero también existen diferencias entre sus diferentes tipos, sin embargo, para efectos de éste trabajo, únicamente daré una breve panorámica de las garantías relacionadas con el mundo tributario, es decir, las que protegen a los sujetos de impuestos.

Precisamente he querido hablar de impuestos y garantías, porque generalmente cuando se crea un nuevo impuesto, varios contribuyentes impugnan ilegalidad del mismo, ésta es una característica que se presenta siempre con la creación de nuevos tributos, ya que a nadie le gusta pagar más; y se refiere anticonstitucionalidad de los impuestos de nueva creación, porque muchas veces en la primera exposición de motivos se visualiza quebranto de las Garantías Individuales.

Realmente, en la creación del Impuesto al Activo, lo que el erario buscaba era evitar la constante defraudación fiscal que se presentaba por parte de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

Es por todos conocido, que el fin principal de que el Legislador cree un nuevo impuesto, es con el único objetivo de contribuir mayormente con los gastos públicos de la Nación; y el hecho de contribuir al Gasto Público es una obligación que también estipula la Constitución en el artículo 31, fracción IV de la misma, pero éste hecho no evita que el contribuyente sujeto reclame el hecho de tener que pagar más por concepto de la aparición de un nuevo impuesto.

El legislador argumentó que el Impuesto al Activo surgía como un impuesto mínimo, el cual gravaría la tenencia de los Activos Actualizados de las personas físicas o morales, con una tasa mínima del 2%. La gran mayoría de los contribuyentes, al enterarse de la aparición y puesta en práctica del referido impuesto, alegaban su completa inconstitucionalidad al decir que era completamente violatorio de las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, y es precisamente sobre éste punto, que quiero hacer las siguientes consideraciones.

Quiero en primera instancia, mencionar que existe una estrecha relación entre las Garantías Individuales y el Impuesto al Activo. Como ya he mencionado, las Garantías Individuales son los derechos que la Constitución les reconoce a los residentes en México, con la posibilidad de actuar y hacer valer esos derechos ante las autoridades ordenadoras.

La autoridad legislativa fué precisamente la encargada de expedir la Ley del Impuesto al Activo, cuya exposición de motivos sustentaba su creación en la capacidad de contribución de los poseedores de activos.

Con la multitud de amparos por parte de los contribuyentes que interpusieron a raíz de la creación del citado impuesto, alegando violación a las garantías, ya mencionadas de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias principalmente, surgiendo en México la jurisprudencia fiscal más rica que hasta entonces se tuviera noticia.

En éste capítulo empezaré hablando de Garantías Individuales y parte de la mucha jurisprudencia que surgió por el Impuesto al Activo, porque resulta de mucha trascendencia el análisis de la misma, ya que puedo llegar a la conclusión de que prácticamente éste impuesto fué creado con el fin de evitar

la constante Defraudación Fiscal por parte de los contribuyentes.

2.1 ORIGEN Y ESENCIA DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES

Considero conveniente aclarar que para los efectos del desarrollo de éste tema, es necesario dar una breve panorámica del análisis de las Garantías Constitucionales, y de la estrecha relación que guardan con el ambiente tributario, principalmente, con el aspecto de evitar la defraudación fiscal con el hecho de cumplir adecuadamente con las obligaciones de los contribuyentes también esgrimidas en la Constitución.

Para poder hablar del origen y esencia de las Garantías Individuales, me remitiré a los inicios de constitución de las mismas.

Las llamadas garantías constitucionales, son también mencionadas como garantías individuales, derechos del hombre, derechos fundamentales, derechos públicos subjetivos o derechos del gobernado.

Estas garantías o derechos en su primer origen, no son elaboraciones juristas, ni nacen como producto de una reflexión de gabinete; son auténticas vivencias de los pueblos o de grupos que constituyen a éstos, quienes se las arrancan al soberano para lograr el pleno reconocimiento de libertades y atributos, que corresponden a toda persona humana, por el simple hecho de tener esa calidad.

2.1.1. MOTIVACIONES GENERALES DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES

Para poder referirme a las motivaciones generales de las Garantías Constitucionales, he considerado pertinente hablar un poco de historia de las mismas, pero enfocándome únicamente al ámbito nacional; para de ahí trasladarme al movimiento actual que produce el hecho de que sean ordenamientos generales en protección de todos los mexicanos.

Con el surgimiento en el año de 1812 de la Constitución de Cádiz, la cual rigió de forma relativa en México por algún tiempo, aparecen disposiciones fundatorias de garantías del carácter constitucional. La mayor trascendencia de éste documento fundamental, en lo referente al régimen jurídico, es el de ser fuente de inspiración de algunas de las disposiciones constitucionales que han llegado hasta nuestros días.

Aún el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de Octubre de 1814, no es propiamente un antecedente legislativo franco de las garantías constitucionales que nos rigen, porque como es sabido, el mismo, nunca entró en vigor, pero en él ya existe un catálogo de esas garantías.

De lo anterior, debo concluir que en esas Constituciones mencionadas, sí existía, aunque fuera vagamente, y sin concepción del sistema, una clara intención de asegurar las libertades de la persona, aunque curiosamente sólo se concibieron en su aspecto ideológico, como una libertad de expresión del pensamiento, sin ajustarse a las disposiciones legales, todas las cuales, a la fecha están incorporadas a nuestra vigente Constitución como garantías individuales.

Por tanto, ahora procederé a dar una breve panorámica de la naturaleza esencial de las garantías constitucionales, para hacer más clara su referencia con el aspecto tributario, objeto de mi análisis.

2.1.2 NATURALEZA ESENCIAL DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES

Habiéndose hecho un resumen de los antecedentes históricos, principales a nivel nacional de las garantías constitucionales, toca ahora mencionar la esencia profunda, es decir, la motivación individual y social, que en su hondura permite la creación de normas jurídicas, en un documento fundamental del mismo orden, y para cuyo reconocimiento los pueblos luchan tanto, y los pensadores agudizan su análisis para plasmar, en acción y en pensamiento, una normatividad que, muchas constituciones sostienen, es la base de las instituciones sociales y de los regímenes democráticos.

Una observación se hace evidente, y es el hecho de que quienes promueven esos derechos, que actualmente conocemos como garantías constitucionales, siempre mencionan como base la libertad.

Es verdad que un estudio cuidadoso de las disposiciones fundamentales a este respecto, nos permite encontrar no únicamente el reconocimiento de esta libertad, sino también una serie de procedimientos que permiten que la misma se respete y aún se aliente, y un conjunto de normas que tienen en cuenta un orden público, que permite la vivencia dentro de un orden social. Pero el núcleo, el punto principal, es siempre la libertad, que por lo demás se dá por establecido y demostrado que pertenece a la naturaleza humana.

Y respecto a ésta última afirmación, es fácil entender el por qué se le considera como axiomática, ya que si el Derecho no partiera del supuesto de que el hombre es libre, no podría sancionar los actos humanos que contradicen las normas jurídicas, pues sin libertad no hay responsabilidad, y sin ésta, no se justifica la coacción pública que sanciona por el incumplimiento de una norma.

La libertad que se dice, en primer término, de la acción humana, se transfiere a la naturaleza de donde brota. Por eso, naturaleza y libertad se vinculan a la realidad particular del hombre, que debe ser concebido como naturaleza liberada en tendencia hacia el bien universal. La libertad se apoya, pues, en una naturaleza cuya necesidad trasciende.

Es necesario, y sobre todo para efectos del presente trabajo, distinguir entre la libertad de querer y la libertad de actuar, de la cual hablaré, ya que tiene estrecha relación con el aspecto tributario.

En realidad, la libertad de actuar es el estar exento de toda coacción exterior, y la principal coacción que me toca analizar es la que se deriva de una norma jurídica promulgada, que la autoridad pública tiene como obligación principal el de hacer que se cumpla, y en algunos casos, inclusive forzar a su cumplimiento.

Las múltiples oposiciones entre necesidades sociales y aspiraciones individuales, entre la autoridad y libertad, sensible en las diversas ramas del Derecho Privado, se hacen agudas, en cierto modo, en el Derecho Público, y especialmente en el Derecho Constitucional; ya que aquí lo que está en juego, es una cuestión de principio, pues se

trata de disponer la sociedad en su conjunto, de situar las relaciones de base entre sociedad e individuos, y consecuentemente, de determinar los campos respectivos del poder del Estado y de la autonomía propia de los individuos.

Por tanto, después de haber ahondado un poco en el aspecto histórico de surgimiento de las garantías, y de la garantía de libertad, se puede llegar al establecimiento de una posición sobre la naturaleza esencial de las garantías constitucionales, en cuanto se refieren a las libertades de la persona humana, que no se crean ni se modifican al gusto del legislador, sino que simplemente éste reconoce y asegura, por pertenecer a la esencia de la naturaleza humana.

Es importante subrayar, antes de finalizar, que existe la creencia que frente o al lado de las garantías constitucionales individuales, nuestra actual Constitución creó garantías constitucionales sociales, que pretenden proteger a la persona, ya no como individuo sino como componente de un grupo social, o de la sociedad en general, y ésto lo menciono como parte importante, ya que derivado del hecho de la creación del Impuesto al Activo, varios individuos trataron de ampararse en las garantías individuales para argumentar inconstitucionalidad e improcedencia del mismo.

2.1.3. CLASIFICACION DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES.

Para poder hablar de la clasificación que existe en nuestra actual Constitución sobre las garantías individuales, es conveniente aclarar, que en el texto constitucional, no se jerarquiza ni ordenan con un método riguroso las garantías que en ella se reconocen. Pero para efectos de éste análisis, se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a. Garantías de Libertad.
- b. Garantías del Orden Jurídico.
- c. Garantías de Procedimientos.

Las Garantías de Libertad se refieren a la libertad personal, a la libertad de acción, a la libertad ideológica, y a la libertad económica.

Las Garantías del Orden Jurídico, comprenden una serie de diversas garantías de igualdad, de competencia, de justicia y de propiedad.

Las Garantías de Procedimientos, se refieren a la irretroactividad de la legalidad, la exacta aplicación de la Ley y a las garantías dentro de los procedimientos judiciales.

En el siguiente punto, haré un breve análisis de las Garantías mencionadas, tocando únicamente los aspectos que tienen relación con el objeto de estudio del presente trabajo, sin ahondar en otros aspectos jurídicos, también importantes, pero que no son motivo de análisis del tema tocante al aspecto tributario.

2.2. LA GARANTIA DE LIBERTAD

Para entrar en éste tema, es necesario recordar que ya he hablado de la importancia de la Garantía de Libertad, la cual, resumiéndose se puede afirmar que ésta garantía expresa su protección a la vida humana, la cual es el presupuesto esencial y necesario para que el fenómeno de la libertad se produzca.

Procederé a hablar un poco sobre las Garantías Constitucionales respecto de la pérdida de la libertad física, ya que éste es un punto muy importante dentro de mi análisis de éste trabajo, por lo que respecta a las sanciones que existían respecto a la defraudación fiscal, la cual era castigada con la pérdida de la libertad sin que existiera el derecho a fianza, pero al aparecer la reforma en las penalidades sobre defraudación fiscal se dá un giro completo sobre éste aspecto.

2.2.1. GARANTIAS CONSTITUCIONALES RESPECTO A LA PERDIDA DE LA LIBERTAD FISICA.

En éste punto, analizaré los requisitos y las modalidades mediante las cuales se autoriza la pérdida de la libertad física, por ajustarse la actuación de las autoridades o de los particulares a una serie de disposiciones que constituyen precisamente garantías constitucionales.

Ante todo, debe hacerse referencia a las disposiciones del artículo 16 constitucional en los siguientes términos:

"No podrá liberarse ninguna orden de aprehensión o detención, a no ser por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley castigue, con pena corporal, sin que estén apoyadas aquéllas por declaración bajo protesta, de persona digna de fé u otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado" (5)

Estas disposiciones establecen la regla general que permite legalmente la pérdida de la libertad física.

Ante todo, las órdenes de aprehensión o detención, sólo pueden proceder de una autoridad judicial. El artículo 16 constitucional solamente hace referencia a la aprehensión o detención, dejando las otras modalidades de restricción de la libertad a disposiciones distintas. La aprehensión es el acto de cumplimentar una orden de autoridad, para someter a un procedimiento legal a una persona inculpada; la detención tendría que referirse a lo mismo, pero también puede abarcar hipótesis según las cuales se retiene a un remiso que no va a ser sometido a un proceso, sino tan sólo a hacerlo intervenir en éste, quizá en su calidad de testigo o para el auxilio de la justicia en cualquier otro aspecto.

Debe destacarse que el hecho atribuido a una persona, y que motiva la orden de aprehensión, debe estar previsto por una ley que sancione tal hecho con pena corporal. En éste caso, en el aspecto tributario, encontramos que en el Código Fiscal de la Federación, en el Capítulo II denominado de los Delitos Fiscales, encontramos en el artículo 108, todo lo concerniente al delito de Defraudación Fiscal, el cual se estipula que se sanciona con prisión de acuerdo al monto de lo defraudado, incluyendo su respectiva actualización y recargos, cabe mencionar que éste artículo sufrió algunas modificaciones al aparecer la Nueva Reforma Fiscal sobre defraudación fiscal del día 20 de julio de 1992, de la cual hablaré ampliamente en capítulos posteriores.

Cabe aclarar, que aunque el Código Fiscal es un ordenamiento de carácter especial, existen autoridades administrativas que sí pueden legalmente y dentro de sus funciones privar de la libertad a las personas, como es el caso de algún hecho que contravenga las disposiciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es conveniente, ahora, hablar un poco de lo relativo a las visitas domiciliarias que efectúa la Secretaría de Hacienda, con objeto de revisar si se están cumpliendo adecuadamente las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Para tal efecto, existen garantías constitucionales específicas que regulan, a través del segundo párrafo del artículo 16 constitucional, la forma de llevarlas a cabo, pero también, fiscalmente hablando, en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 44 nos habla de todo lo relativo a las formalidades a cumplir en la visita domiciliaria. (6)

2.2.2 LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Las visitas domiciliarias, previstas en el artículo 16 constitucional, en el segundo párrafo del mismo, señalan que las autoridades administrativas podrán realizar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido ciertas obligaciones, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y a las formalidades descritas en las mismas, en éste caso, sería lo referente al Código Fiscal, del cual hice ya mención.

Esta disposición, prácticamente se refiere al hecho de la facultad de las autoridades administrativas, para comprobar, principalmente en las negociaciones mercantiles, el cumplimiento de los reglamentos de las diversas disposiciones fiscales.

Cabe mencionar, que para concluir ésta parte referente a las visitas domiciliarias, es importante saber, que todo lo establecido en el Código Fiscal y en la Constitución señalan que en las visitas domiciliarias, para llevarlas a cabo, se deben de cumplir una serie de requisitos, pero que no se permite recoger ningún objeto, sino simplemente inspeccionar un lugar, libros o papeles, y en su caso, de aparecer una violación a los reglamentos aplicables, el acta que debe levantarse hará constatar lo descubierto o advertido, para que posteriormente se haga una valoración de todo ello, y en su caso, los funcionarios reglamentariamente autorizados para tal fin, apliquen las sanciones administrativas correspondientes.

(6) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Artículo 16 y 44, pág. 19 y 32.

Ahora, hablaré de los aspectos constitucionales relacionados al régimen fiscal, los cuales constituyen la parte más importante esgrimida en la misma, en referencia al tema objeto de análisis de éste trabajo, y tocaré brevemente los artículos constitucionales que hablan sobre el tema de contribución y la obligación de pagar impuestos.

2.3. GARANTIAS DENTRO DEL REGIMEN FISCAL

Para poder hablar de garantías dentro del Régimen Fiscal, es importante mencionar que éstas están dentro de las garantías a la libertad económica de las personas, y el régimen fiscal impositivo, se traduce, prácticamente, en el respeto a esas libertades económicas reconocidas constitucionalmente.

Las dos disposiciones en que se establece la legalidad y equidad como requisitos esenciales del impuesto, son los artículos 13, y la fracción IV del artículo 31 constitucional.

El artículo 13, en su parte conducente, dispone que: "Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la Ley"; (7) y la fracción IV del artículo 31, que señala las obligaciones de los mexicanos, establece entre ellas: Contribuir para los Gastos Públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Lo dispuesto en el artículo 13, en criterio de algunos tratadistas, contiene una garantía de igualdad, puesto que de obtenerse una compensación que no signifique el desempeño de un servicio público fijado por la ley, evidentemente significaría una desigualdad económica para el resto de los individuos que no han tenido ese privilegio.

En lo que toca a lo dispuesto por el artículo 31, en su fracción IV, tengo que puntualizar, que si bien se imponen cargas fiscales a los mexicanos, que constituyen por lo tanto un derecho del Estado para hacerlas efectivas, la parte final de la disposición constitucional señala una garantía a los contribuyentes cuando ordena que la contribución a los gastos públicos sea proporcional y equitativa.

(7) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Artículo 13, Pág. 17, Ed. 1993.

O sea, que si constitucionalmente está establecida una obligación de contribuir, la cual no admite excepciones, así se ha resuelto en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha emitido la siguiente jurisprudencia al respecto:

En la Tesis 541 en la página 1000 de la jurisprudencia de 1917-1954, establece que:

TESIS 541. IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. - De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere de la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional, segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de éstos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo instituido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos. (8)

A este respecto, con frecuencia se discute que los derechos establecidos en la Constitución fuera del Capítulo I, del Título Primero, de su texto, que precisamente lleva el rubro de Las Garantías Individuales, no pueden conformarse estrictamente una garantía constitucional, protegida mediante el proceso de amparo, porque tales derechos no están enlistados en el único apartado que compromete y limita al poder público.

Inclusive, otra objeción podría formularse, cuando las hipótesis legales previstas en dicho Capítulo I de la Constitución sobre Garantías se reconocen derechos del hombre, y las facultades que se otorgan al poder público y a las autoridades estatales. Todo esto se encuentra resuelto en la Tesis de Jurisprudencia 54, en la primera parte, expresamente en la página 127, la cual dice:

TESIS 54. IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la Jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si el Poder judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se

ha excedido de sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que, si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, no puede negarse la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio en contra de ella se encuentra en el sufragio popular, pues, en tal caso, se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 constitucional, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo. (9)

A la vista del anterior criterio de jurisprudencia, debo concluir que la proporcionalidad y equidad del impuesto, señaladas en la fracción IV del Artículo 31, constituyen una garantía constitucional a la libertad económica de las personas, complementándose todo el marco de garantías a este respecto con lo establecido en el artículo 31 de la Federación, como del Estado y Municipios en que se resida, por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada y se extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente que contrariaría la Constitución.

Puedo mencionar, que ésta parte de la Constitución referida, resulta importante para mi análisis, ya que a partir del apoyo derivado en lo referente a las garantías de proporcionalidad y equidad, fué que se interpusieron una gran cantidad de amparos cuando se creó el Impuesto al Activo, y surgió en ese momento una cantidad impresionante de jurisprudencia respecto al citado impuesto, incluso se ha mencionado en la Suprema Corte, que a raíz del Impuesto al Activo surgió la jurisprudencia más rica de la Historia de México, ya que se argumentaron diversas razones alegando inconstitucionalidad del mismo, sin embargo, el punto más importante resulta el de que a raíz de este alegato de inconstitucionalidad, no se cumplió adecuadamente con su pago y presentación oportuna, y en vez de resultar de acuerdo a lo esgrimido en la exposición de motivos de creación del mismo, hubo muchos casos en que se suscitó defraudación fiscal, aunque por otro lado, pasados casi cuatro años de su entrada en vigor, sí se ha visto reflejado un número mayor de contribuyentes que tienen que efectuar pagos, ya no sólo por parte de lo correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, sino que también por lo tocante al Impuesto al Activo, o sea, que

(9) JURISPRUDENCIA 1917-1975 Tercera Parte. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis - 54; Equidad y Proporcionalidad de los Impuestos. página 286.

en parte, su objetivo fundamental de evitar la defraudación fiscal si se ha solucionado en cierta medida.

Ahora, tocaré lo referente a las Garantías de Procedimientos, para de ahí derivar el concepto más claro de las Garantías de Legalidad, Audiencia e Irretroactividad de la Ley, con objeto de dejar claro lo referente a éstos temas en cuanto a su relación con el Impuesto al Activo.

2.4. GARANTIAS DE PROCEDIMIENTOS

Para poder hablar de las Garantías de Procedimientos, es conveniente, que los procedimientos estén fijados obligatoriamente por la Constitución, y se refieren a todas las ramas del derecho objetivo. Pero no debe extrañar la abundancia de las disposiciones referentes al campo del derecho penal, ante todo, porque en su contenido, las normas que se expiden a este respecto, pueden afectar la vida, la libertad física, los derechos y el honor de las personas, tanto por la mira al que ejecuta una conducta ilícita, como por lo que toca a las personas físicas y morales que resultan lesionadas como consecuencia de dicha conducta.

Ello tan sólo explica lo delicado de los valores que maneja esa rama legal pero, además, las disposiciones del derecho penal, han sido el instrumento preferido del poder público, para dirigir los actos de los individuos hacia las finalidades que los gobernantes consideran, deben imponer para mantener lo que les parece satisfactorio, o bien para hacer evolucionar a una colectividad hacia otro estado de cosas que a los propios gobernantes les parece deseables.

A continuación analizaré las disposiciones constitucionales que ordenan el cumplimiento de formas procedimentales, desde un punto de vista práctico, con referencia a las garantías de legalidad y de audiencia, como también de irretroactividad de la ley.

2.4.1. GARANTIAS DE LEGALIDAD Y AUDIENCIA

Para hablar de la Garantía de Legalidad, debemos remitirnos a los artículos 14, en sus tres párrafos finales, y al 16 en su párrafo inicial, donde se establecen las más importantes leyes constitucionales de procedimientos, conocidas como

GARANTIA DE LEGALIDAD, aunque también comprenden la Garantía de Audiencia y la Garantía de la Exacta Aplicación de la Ley.

Así, dentro de lo que respecta al artículo 14, tenemos que mencionar que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La garantía que protege a los individuos mediante la exigencia de una legalidad en los procedimientos de las autoridades, y a que se refiere el artículo 14 constitucional, obliga a las autoridades no sólo a desconocer los derechos, sino tampoco molestar a las personas, si no media un mandamiento escrito dentro del cual se funde y motive la causa legal del procedimiento, dándose de esta forma un panorama total de la legalidad de los procedimientos a que están obligadas las autoridades.

En lo que respecta al artículo 16, puedo mencionar, que éste se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 14, en el que puede advertirse que el mandato escrito de autoridad competente, y la fundamentación y motivación de un orden de autoridad, están en todo momento referidos a cuestiones de carácter penal, y no de otra índole. Sin embargo, y en virtud de ciertos criterios jurisprudenciales se ha realizado una extensión muy amplia del requisito para inferir molestias a las personas, a su domicilio, a sus papeles o a sus posesiones mediante la exigencia de un mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, aprovechándose del hecho de que el párrafo inicial del artículo 16 está redactado en forma general, sin mencionarse causas penales dentro de las cuales se infieran las molestias ya mencionadas. (10)

Doctrinariamente se afirma que el artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo contiene por igual las garantías de legalidad y de audiencia, complementada aquella por el párrafo inicial del artículo 16.

La Garantía de Legalidad se plasma en nuestra Constitución cuando en su texto se obliga a las autoridades a aplicar leyes que han sido expedidas con anterioridad al hecho, de acuerdo con el artículo 14, y se ordena, además, a las autoridades competentes a expedir un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, para estar a lo dispuesto por el artículo 16.

(10) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Artículo 16, Párrafo II, pág 19

Si bien tanto las garantías de audiencia como la de legalidad, pertenecen al género de garantías de procedimientos constitucionales, porque se utilizan instrumentos de esas características, en la garantía de audiencia existe el permitir a los individuos a defenderse mediante el procedimiento de ser escuchados, y en la garantía de legalidad, una obligación de las autoridades a la utilización de procedimientos forzosos, para actuar constitucionalmente, así como de procedimientos para aplicar la Ley, que deben ser posteriores al nacimiento de aquélla.

He hablado de los artículos 14 y 16 constitucionales, ya que éstos tienen estrecha relación con el Impuesto al Activo, y éste hecho se puede ver claramente en la gaceta publicada por la Suprema Corte, en la resolución de Pleno 20.91 donde se expresa que la Ley que crea el Impuesto al Activo no es anticonstitucional por perseguir principalmente fines extrafiscales, ya que como se ha mencionado, el propósito fundamental de los impuestos es recaudatorio para sufragar el gasto público en los términos del artículo 31, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración de manera accesoria o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios rectores de los tributos. Así se expresa, no es inconstitucional que el fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen, se agreguen otros complementarios que consisten, según se infiere en la exposición de motivos de la Ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción, y por otro lado, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas fomentando la constante evasión fiscal.

Todas éstas tesis y fundamentos me llevan a expresar en que consiste el amparo, ya que las mismas se basan en una serie de amparos que se interpusieron a raíz de la creación del Impuesto al Activo en el año de 1989.

Pero antes, quisiera concluir mencionando que el objeto primordial de análisis de las Garantías Constitucionales, ha sido el presentar el porque se tienen que pagar impuestos, de forma proporcional y equitativa, ya que como mencioné, este hecho constituye una obligación para los particulares, con el

único objeto de que el Estado pueda cubrir los gastos públicos en beneficio de la colectividad; por tanto, debe existir justicia tributaria, para que no se susciten casos de abuso de parte de la autoridad.

2.5. EL PROCESO DE AMPARO

Para poder hablar del Proceso de Amparo, considero conveniente el hecho de reflexionar sobre el tema que se ha dado en llamar la defensa constitucional, la que consiste en la pretensión de profundizar en los sistemas, métodos o instrumentos para hacer prevalecer la Constitución sobre los actos tanto del poder público como de los particulares, cuando éstos se oponen a ella, la incumplen, la desvían o la contradicen.

Derivado de la defensa constitucional, tenemos que el factor que verdaderamente permite la defensa constitucional es el factor jurídico, que no es más que el establecimiento de un sistema normativo que indica con precisión las acciones procesales que deben utilizarse cuando aparecen las violaciones constitucionales; los órganos ante los cuales pueden plantearse reclamos, y los procedimientos para plantear el conflicto constitucional, y los medios que se proporcionan a los órganos públicos para hacer cumplir las resoluciones definitivas que emitan respecto al planteamiento constitucional, y que permitirán reinstaurar el orden constitucional quebrantado.

Pues bien, dentro de este panorama debo concluir indicando que, dentro del sistema mexicano, la defensa constitucional se lleva por medio de procedimientos jurídicos, y no por órgano político. Y precisamente, uno de los instrumentos para defender la constitucionalidad lo constituye el proceso de amparo, el cual se plantea ante el Poder Judicial de la Federación.

Después de haber ofrecido una pequeña vista general de la manera en que se protege lo establecido por la Constitución, ahora pasaré a la definición del amparo, para aclarar cualquier duda al respecto.

2.5.1 DEFINICION DEL AMPARO

Las definiciones, tanto como los conceptos, pretenden ser un instrumento de ayuda para proporcionar de una manera concreta la comprensión rápida y objetiva de lo que se definirá, es por ello que procederé a definir el amparo.

La definición que proporcionaré del amparo es más bien una descripción o explicación de sus elementos esenciales.

El amparo es un proceso concentrado de anulación, de naturaleza constitucional, promovido por vía de acciones, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios contra dichas garantías, contra la inexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto, o contra las invasiones recíprocas contra la soberanía federal, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que conceda la protección el efecto de restituir las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada, si el acto es de carácter positivo, o el de obligar a la autoridad que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige, si es de carácter negativo. (11)

Después de haber definido en lo que consiste el amparo, ahora procederé a explicar los procesos que existen en relación al mismo.

2.5.2. LOS PROCESOS DE AMPARO

De acuerdo con las disposiciones constitucionales y las reglamentarias, existen dos clases de proceso de amparo; el amparo directo, que se tramita ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, según proceda, de acuerdo con las características de las sentencias definitivas señaladas como acto reclamado; y el amparo que se tramita ante los juzgados de Distrito, y que la Doctrina y la Jurisprudencia han denominado, por

(11) Curso de Amparo. Instituciones fundamentales, pág. 215. México, 1982, D.F.

contraposición al primero, amparo indirecto, que no es considerado como un concepto legal.

Con objeto de desglosar un poco, la definición que he proporcionado de amparo, cuando la misma hace referencia a que el proceso de amparo protege a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución, individualiza al llamado amparo contra leyes. Cuando se menciona la finalidad de proteger contra actos conculcatorios de dichas garantías, se está mencionando al doctrinariamente llamado amparo-garantías.

El señalamiento de las acciones contra la inexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto, conforma el llamado amparo-causación, y también amparo-recurso. Finalmente, las acciones planteadas dentro de un proceso de amparo interpuesto contra las invasiones recíprocas de las soberanías, ya sea federal, o ya sean estatales, es una referencia al llamado amparo-soberanía.

Pero únicamente dejaré mencionado al amparo, con objeto de dar una idea del mismo, cuando planteo las jurisprudencias en torno a la Ley del Impuesto al Activo, y a los amparos que la misma suscitó, ya que entrar en profundidad en el tema, nos desviaría del objeto de estudio del presente trabajo.

CONCLUSION DEL CAPITULO II

Después de haber analizado lo referente a las Garantías Individuales, y haber mencionado una breve explicación del Proceso de Amparo, puedo llegar a la conclusión de que, las Garantías Individuales se encuentran especificadas en nuestra Constitución Política, siendo éstas una herramienta que gozamos todos lo mexicanos, y que nos protege de actos no justificados por parte de la autoridad o en su caso, de otros particulares, y las mismas, son derechos de los mexicanos, por el simple hecho de tener la calidad de personas.

En cuanto a la relación de las Garantías Individuales y el Impuesto al Activo, éstos mantienen una estrecha relación, ya que los sujetos del impuesto, buscaron protegerse en la Constitución para cesar los efectos de éste impuesto, sin embargo el Erario Público justificó su actuación a través de la más vasta Jurisprudencia creada en México.

Sin embargo, aún a la fecha se siguen resolviendo amparos referentes al citado impuesto, el cual, a pesar de haberse alegado inconstitucionalidad en la mayoría de los artículos que componen la citada Ley, resulta de lo más interesante la opinión y los juicios que emitió la Suprema Corte de Justicia de México al respecto.

Podría mencionar que existe una gran diversidad de opiniones, pero concluyo que el Impuesto al Activo, no viola los preceptos esgrimidos en la Constitución Política de México, ya que fundamentalmente, según se encuentra en la exposición de motivos de la misma Ley, se buscaba aumentar las contribuciones y de ésta forma evitar la defraudación fiscal que se presentaba, cuando los contribuyentes declaraban pérdidas y no tributaban para el Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto al Proceso de Amparo, resulta importante mencionar, que el mismo se podría resumir en una instancia que tienen, en éste caso específico del Impuesto al Activo, los contribuyentes para defender las Garantías Individuales plasmadas en la Constitución, frente a los actos de la autoridad que intenten violar éstas.

Después de haber mencionado los aspectos principales en cuanto a las Garantías Individuales y el juicio de Amparo, procederé a hablar de la relación de las mismas, con el Impuesto al Activo, y las Penalidades por Defraudación Fiscal, como se encontraban originalmente en el Código Fiscal de la Federación, para de ésta manera llegar a un punto más claro del objeto de estudio de éste trabajo, analizando también la Nueva Reforma Fiscal sobre defraudación, la cual ha venido a revolucionar las penalidades que se tenían anteriormente estipuladas, y que pretende acabar con el comúnmente llamado Terrorismo Fiscal.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO I I

Castro V. Juventino.- Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, Colección Porrúa, Cuarta Edición, Agosto de 1983, págs. 63 a 219, México, D.F.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Colección de Leyes y Códigos de México, Colección Porrúa, Editorial Porrúa, 94a. Edición, Febrero de 1993, págs. 7 a 33, México, D.F.

Muñoz Luis.- Comentarios a las Constituciones Políticas de Iberoamérica, Tomo II, Ediciones Jurídicas Herrero, Junio de 1954, págs. 1120 a 1133, México, D.F.

Palacios Vargas Ramón.- La Suprema Corte y las Leyes Inconstitucionales, Editorial Porrúa, Sexta Edición, Mayo de 1986, págs. 27 a 30, México, D.F.

Pallares Eduardo.- Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Fuentes Impresores, Mayo de 1987, págs. 36, 72 y 79, México, D.F.

Pallares Eduardo.- Formulario y Jurisprudencia de Juicios Mercantiles, Editorial Porrúa, Sexta Edición, Septiembre de 1979, págs. 9 a 20 y 23 a 27, México, D.F.

Poder Judicial de la Federación.- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias, Cuarta Parte, Tercera Sala, Mayo Ediciones, pág. 583 y 584, México, 1990, D.F.

CAPITULO III.

LA DEFRAUDACION FISCAL

Para poder explicar el porqué se ha dado una modificación tan importante en el año de 1992, en lo que respecta a la Defraudación Fiscal y sus penalidades, considero importante aclarar en éste capítulo el significado de la Defraudación Fiscal, el ordenamiento legal donde se encuentran enmarcados sus principios, así como su tratamiento.

El ordenamiento legal donde se enuncia la Defraudación Fiscal, lo constituye el Código Fiscal de la Federación, en donde en su Capítulo II, Titulado de los Delitos Fiscales, encontramos que en el artículo 92 del mismo, se citan las penalidades que ha impuesto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el caso, no sólo de Defraudación Fiscal, sino también de todo lo concerniente a diversos delitos que se cometen en contra del fisco federal. Sin embargo, para objeto de éste trabajo, únicamente me avocaré a analizar las penalidades y lo que en sí misma la Defraudación Fiscal y la forma en que afecta a todos los contribuyentes que pudieren caer en ese caso.

Por ser todos los mexicanos parte integrante de una sociedad, como ya lo había mencionado en el capítulo de las Garantías Individuales, tenemos ciertos derechos, pero también algunas obligaciones que cumplir; en referencia a estas obligaciones, principalmente, en materia tributaria, se ha dado siempre que al general de las personas no les gusta pagar impuestos, y viendo el erario público la altísima evasión que existía por parte de la mayoría de los contribuyentes, se estableció que este delito tuviera ciertas penalidades, ya que según lo indican trabajos recientes en investigación criminal de los delitos denominados delitos de cuello blanco o delitos no convencionales; este tipo de acciones afecta mucho más a un país que la denominada criminalidad convencional.

Pero para hablar de penalidades concernientes a Delitos Fiscales, me remitiré al Código Penal aplicable en la Ciudad de México, ya que es importante aclarar que se considera como delito, y que sanciones impone el Código Penal, para ir complementándolo con las sanciones que impone el Código Fiscal, y finalmente llegar al porqué de las reformas en este aspecto, y si estas reformas y la misma Defraudación Fiscal,

en su aspecto conceptual afectan las Garantías Individuales de los habitantes de México, contribuyentes con el gasto público federal.

Un aspecto importante, es definir primeramente la Defraudación Fiscal y su importancia histórica, por ello, hablaré de sus antecedentes históricos y su concepto en los siguientes puntos.

Se tenía considerado por diversos estudiosos de la materia de Derecho Penal, que los delitos comunes eran los que más perjudicaban a las sociedades, y que atentaban contra el orden y la seguridad pública. Sin embargo, con las investigaciones realizadas en Estados Unidos por el investigador Edwin Sutherland en algunas de las empresas con mayor importancia económica en su país, se llegó a la conclusión de que los delitos no convencionales, o delitos de cuello blanco alteraban mucho más el orden jurídico de las sociedades, ya que éstos, no sólo ocasionaban alteraciones en el aspecto económico en perjuicio del fisco, sino que tenían una repercusión en la economía de las naciones.

Este tipo de delitos, que es el que me interesa, por objeto de mi trabajo, ya que resulta de enorme perjuicio, no sólo en el plano económico, sino que también son delitos que al no atacar contra la vida de las personas, no se les había concedido la importancia debida. Sin embargo, a partir de las penalidades que se establecieron en el Código Fiscal, no sólo se trató de corregir esta situación, sino que se cayó en un vicio, que fué el del denominado Terrorismo Fiscal, ya que resultaron que todas las penalidades incluían, de acuerdo a sus montos, cárcel, y por tanto, afectación directa en contra de las Garantías Individuales esgrimidas en la Constitución; es por ello, que en esta fecha, el 20 de julio de 1992 se crea una Reforma al artículo 92 del Código Fiscal, en el que las sanciones sufren un giro muy grande.

3.1. ANTECEDENTES HISTORICOS LEGISLATIVOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

La figura del delito de Defraudación Fiscal aparece en nuestro Derecho Positivo tipificada como tal hasta el día 30 de Diciembre del año de 1947.

El delito de Defraudación Fiscal, se encuentra especificado como el hecho de que alguna persona con uso de engaño o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio directo al fisco federal. (12) Siendo éste, prácticamente el mismo significado conceptual de la Defraudación Fiscal hasta nuestros días.

Con anterioridad, la tipificación correspondiente se podía realizar en contra de los contribuyentes con fundamento en el fraude, consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

Al publicarse la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal, se buscaba tutelar el interés del Estado y fortalecer la Hacienda Pública. Teniendo también como finalidad esta ley, el reprimir penalmente las figuras fraudulentas de los particulares que ofendían al Estado al no pagar sus impuestos y demás contribuciones, utilizando para ello engaños y artificios. En este primer Código Mexicano en materia fiscal penal, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado era inferior a cincuenta mil pesos, y se sancionaba de dos a nueve años de prisión, si el monto de lo defraudado superaba dicha cantidad.

A finales de 1948, se promovieron reformas al Código Fiscal y se recogieron en el Título Sexto denominado de los Delitos Fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes. De esa manera, a partir del 30 de Diciembre de 1948 queda comprendido el delito de Defraudación Fiscal en el interior del Código sustantivo de la materia.

(12) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 108, Párrafo I. pág 105-2/108-1. Dofiscal -- Editores. Décima Tercera Edición, Enero 1993.

En términos generales, la definición de delito, objeto de éste estudio; desde su incorporación al Código Fiscal Federal en 1948 y en los sucesivos Códigos de 1967 y 1981, que es el Código vigente hasta la fecha, únicamente se ha cambiado en algunas ocasiones solamente palabras, sin quebrantarse lo vertebral de su definición. Ha sido, por el contrario, en lo relativo al tope o frontera de lo defraudado para el establecimiento de la sanción, donde se han dado modificaciones, siendo éstas no tan importantes como lo suscitado en la última reforma del 20 de julio de 1992, al artículo 92 de nuestro actual Código Fiscal. (13)

3.2 REGIMEN JURIDICO VIGENTE

En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente encontramos la definición del delito de Defraudación Fiscal, la cual no ha cambiado tanto, como lo he ya señalado, y en éste artículo se señala que comete el delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. (14)

Como se nota, la fuente en la que abrevia la definición antes transcrita, es la del artículo 386 del Código Penal Federal, idéntica al del Código Penal Punitivo en el año de 1871. El Código Fiscal recoge los elementos principales como son el engaño o el aprovechamiento del error, y en lugar de referirse a hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido, consigna la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio en perjuicio directo al fisco federal.

Con criterio más amplio, la Defraudación Fiscal, a la que la Ley de Defraudación Impositiva de 1947 denominaba como Defraudación Impositiva, cabe en el fraude, pues la omisión en el pago total o parcial de las contribuciones entraña el hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del fisco, lo que equivale a alcanzar un lucro indebido. Sin embargo, ahora se cuenta con una definición más precisa en la que se alude con claridad a las omisiones contributivas o beneficios que pueda obtener el infractor.

(13) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. Lunes 20 de Julio de 1992. Pág. 28 y 29. Número 15 -- Tomo CDLXVI.

(14) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Art. 108, fracción I y II pág 105-2/108-1. 1993.

El Código Penal define lo que se considera como delito, al igual que la defraudación fiscal en su aspecto puro la cual es una omisión sancionada por las leyes. (15)

En el siguiente punto, entraré a la explicación de los elementos que constituyen la Defraudación Fiscal, para poder tener un conocimiento amplio de la misma, y llegar de esta forma a las consideraciones actuales en relación a éste Delito.

3.3. ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL

Dentro de la definición que ya he dado de la Defraudación Fiscal, podemos encontrar los siguientes elementos que la componen:

A. Formativo y de carácter alternante; constituido por el engaño o aprovechamiento del error. El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falaz de la realidad. De esta manera, el pasivo estima como verdaderos determinados perfiles que la realidad no registra. Invirtiendo el pensamiento, tenemos que:

Todas las realidades están conformadas con determinados elementos, y cuando a éstas realidades se le suman algunas partes inexistentes o se modifican o bien se suprimen otras, recogiendo el sujeto pasivo como verdad la imagen señalada, se le está engañando. En el engaño, el engañador lleva al engañado como realidad, algo que en verdad no lo es.

En el aprovechamiento del error, el sujeto pasivo estima algo falso como realidad. El por sí mismo, víctima de una mala apreciación fija a la propia realidad perfiles que no posee. Enterado el activo de éste equívoco del pasivo, lo aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo que proceda con sumisión a la verdad falaz, la cual el mismo pasivo estima como verdadera.

(15) CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL. Artículo 7o. Fracción I, II y III Pág. 9. Co--- lección Porrúa, 46a. Edición, México, 1993, D.F.

3.4 DOGMATICA DEL DELITO Y SU APLICACION AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

La teoría del delito tiene como contenido los conceptos y principios generales relativos al delito, es decir, sus elementos constitutivos en sus aspectos positivos y negativos, así como las formas de manifestación del mismo. Es así como debemos de desintegrar el Delito de Defraudación Fiscal en los diversos elementos esenciales del mismo, y estudiar tanto el aspecto positivo como el negativo de los mismos elementos.

Ahora, pasaré a dar una breve explicación de los Presupuestos del Hecho, que son los mismos, y su interrelación con el Delito de Defraudación Fiscal.

3.4.1 PRESUPUESTOS DEL HECHO.

Los presupuestos pueden ser del delito, de la conducta, o bien del hecho; los criterios a su vez se subdividen en el presupuesto del delito, ya sean generales o esenciales. Los segundos se pueden clasificar como materiales cuando nos referimos a un presupuesto de la conducta o hecho, estando de ésta manera en presencia de un elemento jurídico material que es necesario para la existencia de la conducta.

En la Defraudación Fiscal, estamos en presencia de un elemento de este tipo; es decir, en la existencia de una obligación tributaria que no se cumple.

Sólo puede realizar la conducta prevista en la ley, el obligado a una prestación fiscal, es decir, las personas obligadas a contribuir para el gasto públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas. Es así, que al establecer la ley fiscal una hipótesis legal concreta como generadora de crédito fiscal, todo aquel cuya situación coincida con dicho

supuesto, estará obligado al pago de las contribuciones, y será por tanto contribuyente.

De ésta forma, estamos en presencia de un elemento eminentemente jurídico previo a la conducta que surge con anterioridad. Sólo bajo esta condición, puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal. De no presentarse esta situación, o de haber ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica.

Para poder hablar del tipo, es necesario referirme primero a los elementos que lo constituyen, por lo que ahora hablaré de los elementos objetivos, y por que elementos está constituido.

3.4.2 ELEMENTOS OBJETIVOS:

El elemento objetivo dentro de la descripción del tipo está constituido por la CONDUCTA o por el HECHO, de los cuales, a continuación daré una explicación para facilitar su entendimiento.

a. La Conducta.- En el Delito de Defraudación Fiscal, la conducta puede consistir en un engaño o en el aprovechamiento del error, es decir, el engaño como un hacer positivo de una acción. Y el aprovechamiento del error, como una acción negativa o una abstención por parte del agente.

En el caso del engaño, estamos en presencia de la realización de hechos positivos para eximirse del cumplimiento del deber de pago de las contribuciones. Es una acción que tiene como consecuencia una omisión.

Por lo que hace al aprovechamiento del error, el activo simplemente se abstiene de hacer saber al fisco la falsedad de su creencia, y se aprovecha de ésta para realizar su finalidad dolosa. En éste caso, la omisión total o parcial de sus contribuciones.

Consecuentemente, se viola una norma prohibitiva, puesto que simultáneamente a la no realización de la conducta nos

encontramos con un hecho doloso, el cual es sancionado por la Ley Penal. (17)

Dentro del elemento objetivo, también tenemos el caso del resultado, del cual daré una breve descripción:

b. El Resultado. En referencia al resultado; en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, encontramos que la hipótesis legal, propiamente no hace ninguna referencia a un resultado material, toda vez que fija como consecuencia del engaño o del aprovechamiento del error, la omisión total o parcial del pago de las contribuciones. (18)

El resultado jurídico de la defraudación fiscal, es precisamente el Daño o lesión que se causa al fisco. Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado, y consecuentemente está causándose un daño.

Así, en el caso de fraude al fisco federal, no existe resultado material por no haber propiamente una mutación en el mundo exterior, sea ésta psíquica, física o fisiológica.

Encontramos que también se presenta un nexo causal de la conducta, el sujeto actúa según explico a continuación.

c. Nexo Causal. La conducta debe estar ligada con el resultado por una relación de causalidad, de manera que se pueda atribuir el resultado a la conducta como su causa principal. Es decir, en el presente caso, el uso de engaños o el aprovechamiento de errores que permitan omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución debe de tener como resultado la obtención de un beneficio indebido con perjuicio directo del fisco federal.

Después de haber visto como se integra el nexo causal en relación a la conducta, es necesario dar una clasificación en orden a la misma, la cual se explicará en el siguiente inciso.

(17) CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL. Art. 13 Cap. III. Fracc. II, Pág. 10, Editorial Porrúa, 43a. Edición, México. 1993, D.F.

(18) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Art. 108, Párrafo I y II pág 105-2/108-1. México

d. Clasificación en Orden a la Conducta. Así, en orden a la conducta, el Delito de fraude al fisco federal es un delito de acción o de omisión.

Es delito de acción cuando la conducta se expresa por un hacer positivo, es decir a través del engaño. Y es un delito de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad, es decir, cuando se aprovecha el error de la autoridad hacendaria.

Por otra parte, este mismo puede ser subsistente cuando se realiza por medio de un acto plurisubsistente, o sea, cuando se dan varios actos separados pero a la vez, unidos en un sólo fin.

Además de la clasificación en orden a la conducta, también tenemos otra clasificación, y esta es en orden al resultado; la cual, a continuación mencionaré como se realiza.

e. Clasificación en orden al Resultado. Esta clasificación está constituida por tres casos, los cuales pueden ser:

- Es un delito de simple conducta cuando no tiene un resultado material.
- Es un delito de daño o lesión que causa un daño efectivo a la hacienda pública.
- Es un delito instantáneo si su realización se consuma en un solo acto; el cual puede ser también continuado si existen varios actos de igual naturaleza que se concatenan en la búsqueda de un mismo fin.

A continuación, después de haber visto más a fondo como se integra la conducta, y saber el significado de la misma en casos de delito por Defraudación Fiscal, es importante mencionar los casos en que existe la ausencia de conducta

para la comisión de determinado hecho, por lo que a continuación daré una explicación de la misma.

3.4.3 AUSENCIA DE CONDUCTA

Existe una gran cantidad de autores de la materia, los cuales señalan como hipótesis de ausencia de conducta las siguientes manifestaciones:

- a. VIS ABSOLUTA O FUERZA EXTERIOR HUMANA.
- b. VIS MAYOR (FUERZA ANIMAL O DE LA NATURALEZA)
- c. MOVIMIENTO REFLEJO.

En cuanto a la Defraudación Fiscal, dadas las circunstancias especiales bajo las cuales se comete este delito, no puede considerarse factible la existencia de dichas hipótesis de ausencia de conducta; puesto que se requiere una especial actitud mental del sujeto activo, manifestada a través de una voluntad especialmente encausada hacia un fin completo.

Siendo, como ya he mencionado, la adecuación del hecho al caso concreto, la conducta del sujeto activo, en el mundo fáctico debe identificarse con la hipótesis contenida en la norma. En el fraude al fisco, será típica la conducta consistente en el engaño o en el aprovechamiento del error para omitir el pago total o parcial de las contribuciones.

El elemento objetivo de la defraudación fiscal, se encuentra expresado en los verbos núcleos del tipo, es decir, en el engañar y en el aprovecharse del error. Así mismo, el elemento normativo de la defraudación al fisco federal se presenta cuando se hace referencia al concepto de contribución; así, estamos en presencia de este elemento que implica una valoración jurídica, toda vez que su idea es una apreciación netamente de derecho.

La presencia de elementos subjetivos en el caso de defraudación fiscal, propiamente no existe, ya que no hay referencias temporales ni espaciales. Pero sí encontramos como en todo delito común, un sujeto activo, el cual, en el delito de defraudación fiscal está constituido por el sujeto que engaña o se aprovecha del error, omitiendo total o parcialmente el pago de una contribución, es decir, el sujeto activo debe ser siempre un contribuyente o bien, el responsable de un crédito fiscal. (19) Así, el sujeto pasivo, en este caso es siempre el estado el titular de derecho lesionando o afectando la hacienda pública. Razón por la cual, el objeto jurídico de fraude al fisco se identifica, en éste caso, al igual que en los demás delitos fiscales con el bien tutelado por la norma, es decir, la hacienda pública federal.

Cuando se presenta el caso de que no se reúnan los sujetos de calidad exigidos por la ley, estaremos en el caso de ausencia de tipicidad, la cual presenta ciertos elementos para el caso, al igual que ciertas causas de justificación, las cuales a continuación procedo a explicar.

3.4.4. AUSENCIA DE TIPICIDAD

Existe el caso, como he mencionado, en que se puede presentar ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos la calidad exigida por la Ley, es decir, si no se dá la característica en el sujeto activo de ser contribuyente, entonces no podrá omitirse el pago de ninguna contribución a su cargo, paralelamente si el sujeto pasivo no es el estado, no podrá haber omisión; así mismo, existe atipicidad por ausencia de los medios, es decir, por la falta de engaño o de aprovechamiento de error, como también por falta de objeto.

Dentro de la ausencia de tipicidad, tenemos la antijuridicidad, la cual consiste en la realización de la conducta, en contra del bien jurídicamente tutelado, es decir, la disminución del patrimonio del estado por medio del engaño o del error, como presupuesto de la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, y en el consiguiente beneficio indebido para el sujeto activo.

Una conducta resulta antijurídica cuando no existe una causa de justificación que la ampare, siendo estas causas cinco

(19) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Artículo 108, Párrafo II y III, pág. 105-2/108-1 ---
Dofiscal Editores, México, 1993, D.F.

supuestos, que considero necesario explicar para el entendimiento de la ausencia de tipicidad.

CAUSAS DE JUSTIFICACION:

Se consideran como causas de justificación, las siguientes:

a. **LEGITIMA DEFENSA.** Esta nunca se dá en el caso de la defraudación fiscal, por lo cual, únicamente la dejaré mencionada.

b. **ESTADO DE NECESIDAD.** El derecho de la hacienda pública no puede ser considerado de menor jerarquía respecto al derecho del particular, por lo que en el supuesto de que se considera que ambos bienes se encuentran en conflicto, motivo por el cual, ésta causa de justificación tampoco entra en el fraude fiscal, sólo que al ser más significativa para los demás delitos, la he decidido mencionar.

c. **EJERCICIO DE UN DERECHO.** El hecho de poder omitir legalmente el pago de alguna contribución, significa que en virtud de la norma se goza de una exención; y en consecuencia, tal circunstancia no conoce lo que la ley señala como hecho generador de la figura delictiva, es decir, el engaño o el error, y por tanto tampoco es aplicable esta justificante en el Delito de Defraudación Fiscal.

d. **IMPEDIMENTO LEGITIMO.** El que no realiza lo que la Ley ordena por estar impedido por un precepto legal, no comete delito, en el caso, estamos en presencia de un caso de fuerza física irresistible, y por consiguiente se trataría de un aspecto negativo de la conducta. Concluyendo que ésta causa de justificación no puede tener cabida en el caso de defraudación fiscal.

Puedo decir, que en el caso de Delito por Defraudación Fiscal, no existe ningún justificante de la comisión del hecho, ya que el delito objeto es un delito que sólo se puede causar en forma dolosa, ya que se necesita una intención anímica en el sujeto activo apoyada en el conocimiento y la voluntad encauzadas a la realización de actos falsos que aparezcan como verdaderos, o bien, en el aprovechamiento de una falsa representación que tiene el sujeto pasivo; por lo que estos elementos son suficientes para calificar el fraude al fisco como un delito típicamente doloso.

De ésta manera, se estará en presencia de inculpabilidad, siempre que falte alguno de los elementos de la ya mencionada culpabilidad, a saber, conocimiento y voluntad. También existen causas que excluyen la culpabilidad, las cuales únicamente pueden ser el error, y la no exigibilidad de otra conducta.

Cabe mencionar que el error puede presentarse de dos formas, las cuales son el error de hecho y el error de derecho. Por lo que únicamente el error de hecho esencial e invencible opera como causa de inculpabilidad en el fraude al fisco.

La no exigibilidad de otra conducta, prácticamente radica en circunstancias personales de carácter suprallegal que se consideran suficientes para excluir la culpabilidad del sujeto activo. el cual se ve obligado a realizar una conducta típica y antijurídica sin posibilidad de realizar otra conducta. En esta posición, sólo en los casos de violencia moral se puede presentar este excluyente en la defraudación fiscal.

Por tanto, después de haber analizado los elementos que conforma la conducta y el hecho para la comisión del delito de defraudación fiscal, ahora pasará a dar una explicación de las sanciones que impone el Código Fiscal de la Federación para este delito que tanto daño causa, no sólo al fisco federal, sino a todo el país.

A raíz del constante temor con el que se vivía por miedo a ir a la cárcel si se estaba en el caso de estar cometiendo defraudación al fisco federal, el día 20 de Julio de 1992 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación unas reformas muy importantes al artículo 92 del Código Fiscal, éste artículo, como ya he mencionado anteriormente, se refiere a los Delitos Fiscales y a las sanciones por dichos Delitos, al haberse modificado dicho artículo, trajo como consecuencia una modificación al artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, en donde se especifican ciertas características para el tratamiento referente a los delitos fiscales.

Por tanto, a partir de estas reformas, considero importante hacer un análisis de cómo el Código Fiscal de la Federación hace un tratamiento especial en cuanto a los delitos fiscales, enfocándome principalmente al delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del mencionado código. (20)

En el caso de llegar a cometer un delito fiscal, el Código Fiscal establece que para proceder penalmente por los delitos mencionados, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

Formule querrela, tratándose de los delitos de contrabando, delitos por defraudación fiscal, delitos relacionados con la presentación o declaraciones o con la contabilidad; y delitos relacionados con operaciones con bienes de procedencia ilegal, para ello, la Secretaría de Hacienda tendrá que declarar que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio alguno. (21)

Para establecer el seguimiento del proceso por algún delito fiscal a petición de la propia Secretaría de Hacienda, cuando los procesados paguen sus contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría de Hacienda. La petición mencionada se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surta efectos respecto a las personas que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el ministerio público formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

Para todos los efectos de esta parte del capítulo, en lo que se refiere a las penalidades me referiré a salario, lo que haré considerando que salario se refiere al Salario Mínimo General diario de la zona económica correspondiente en el Distrito Federal, vigente en el momento de la comisión del delito.

En los delitos fiscales, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones

(21) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 92, De los Delitos Fiscales, México 1993.

administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

En el caso en que se llegue a presentar algún delito fiscal, de los considerados en el Título Segundo del Código Fiscal Federal, se tipificarán como responsables los mencionados en el artículo 95 del propio Código, el cual nos dice que son responsable de Delitos Fiscales, los siguientes:

- I. Los que concierten la realización del Delito.
- II. Los que realicen la conducta o el hecho descrito en la ley
- III. Los que cometan conjuntamente el delito.
- IV. Los que se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- V. Los que induzcan dolosamente a otra persona a cometer el delito.
- VI. Los que ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa.

Existen según he mencionado, varios casos en que se puede tipificar a los responsables de los delitos fiscales, también se presentan los casos en que hay encubrimiento de los mismos, o que el delito es continuado; a éste respecto, tenemos que el artículo 99 del Código Fiscal nos dice que se considera que el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o de hechos, o con unidad de intención delictuosa o identidad de disposición legal, inclusive de diversa gravedad. En el caso de que el delito sea continuado, la penalidad aplicable podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que le resulte aplicable. (22)

Después de haber hablado en forma sintética a que se refieren los delitos fiscales, ahora me referiré específicamente al delito de defraudación fiscal tipificado como tal en el Código Fiscal y sus aspectos más relevantes.

3.5 LA DEFRAUDACION FISCAL SEGUN EL CODIGO FISCAL.

Como ya he mencionado, el artículo 108 del Código Fiscal, enuncia la Defraudación Fiscal al mencionar que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaño o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. (23)

En el aspecto de omisión de alguna contribución, me basaré en las omisiones de contribuciones del Impuesto al Activo, objeto inicial de mi trabajo.

Existen ciertas penalidades por el delito de defraudación fiscal; y aquí llego a un punto muy importante, ya que las modificaciones sobre este aspecto, serán las que me llevarán a identificar como se afectan las Garantías Individuales de los contribuyentes al aplicar la nueva reforma sobre defraudación fiscal del 20 de julio de 1992. (24)

En cuanto a las penalidades que se encuentran en el Código Fiscal antes del 20 de Julio de 1992, se establece que el Delito de Defraudación Fiscal, se sancionará de acuerdo al monto de la defraudado de la siguiente manera:

Se sancionará con prisión de tres a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo su actualización, multas y recargos no excede de \$ 30'000,000.00 , cuando se trate del caso en que se exceda este monto, la penalidad será de tres a nueve años de prisión. Aquí se encuentra una relación importante con las Garantías Individuales, ya que como he mencionado, el hecho de privar de la libertad a alguna persona, constituye un atentado a las mismas garantías, sin embargo, aquí la autoridad cita que existe un perjuicio al fisco federal, aunado a esto el hecho de que se impongan multas y recargos a los créditos fiscales, se llega a la conclusión de que, en la mayoría de los casos el crédito fiscal a garantizar se inflará de tal forma, que por pequeña que sea la cantidad omitida, se tendrá un monto que rebase o casi llegue a los treinta millones, cayendo en la penalidad especificada por el código.

(23) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Artículo 108, Fracción I, II y III Pág. 105-2/108-1 - Defiscal Editores, México, 1993, D.F.

(24) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, Lunes 20 de Julio de 1992. Párrafo IV. Pág 28. N. 14 Tomo CDLXVI.

Existen algunas ocasiones en que se debe de formular querrela ante las autoridades por el Delito de Defraudación Fiscal, sin embargo, como este hecho no es muy común, a continuación mencionaré las ocasiones en que no se formulará querrela por este delito.

3.6 CUANDO NO SE FORMULARA QUERRELLA POR DELITOS DE DEFRAUDACION FISCAL

No se formulará querrela, si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, lo entera espontáneamente con sus recargos y su debida actualización, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de lo estipulado en el artículo 108 del ya mencionado Código Fiscal, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones de diferentes y de diversas acciones u omisiones.

En el caso de que se cometa un delito fiscal, existen ciertas especificaciones para quienes lo cometen, de acuerdo a lo especificado en el artículo 109 del citado código. (25)

Así, en el artículo 109 del Código Fiscal, se menciona que serán sancionados con las mismas penas que ya he especificado por el delito de defraudación fiscal, a quien:

a. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los que realmente ha obtenido o han sido determinados conforme a las leyes respectivas. En la misma, forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o, en general, preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos, y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; el cual se refiere a la presunción de la existencia de un ingreso, específicamente cuando una persona física realice en un año de calendario

erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, entonces las autoridades fiscales procederán de acuerdo a lo que comprueben que hubo de monto de erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer al mismo, el resultado de dicha comprobación. (26)

En este caso, el contribuyente, en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, esta se estimará como ingreso en el año en el que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

b. Omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

c. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

d. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

e. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes federales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

CONCLUSIONES DEL CAPITULO III

Después de este breve análisis, puedo concluir que en la mayoría de los delitos fiscales, las sanciones impuestas por la autoridad hacendaria obligan a todos los contribuyentes a ser más cuidadosos en sus declaraciones, y a no omitir ningún pago, pero este proceder no acaba con los errores u omisiones que se pudieran presentar, siendo la reacción de la autoridad el exigir los pagos respectivos.

Pero este proceder no erradica los errores que se pudieran llegar a cometer, de los cuales si no son intencionales, estaría hablando de graves sanciones. Así mismo, considero que la reacción que ha tenido la autoridad recaudadora con respecto a la defraudación fiscal, si no es justa, por lo menos sí obliga a los contribuyentes a ser más cuidadosos con respecto de sus obligaciones tributarias, y a no tratar de evadir tanto dicha obligación, ya que como lo he mencionado, anteriormente existía una evasión fiscal alarmante, la cual no sólo afectaba a la hacienda pública sino a la economía del país.

En el próximo capítulo hablaré de las reformas al artículo 92, las cuales aparecieron publicadas y entraron en vigor a partir del 20 de julio de 1992, y la manera en que estas se relacionan con las Garantías Individuales y de que manera las afectan, así como su relación con el Impuesto al Activo.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO III

Domínguez Mota Enrique.- Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1992, Arts. 92 al 110, México, D.F.

Código Penal para el Distrito Federal.- Editorial porrúa, Colección Porrúa, 65a. Edición, Junio de 1990, México, D.F.

Garrido Luis.- Los Delitos Fiscales, Criminalia, Tomo XXV, No. 6, Agosto de 1959, pág. 16 y 19, México, D.F.

Hernández Esparza Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal, Primera Edición, Ediciones Botas, págs. 36 a 45, Junio de 1962, México, D.F.

Pavón Vasconcelos Francisco.- Algunas Cuestiones en torno a los Llamados Delitos Fiscales, Criminalia, Tomo XXII, No. 12 Enero de 1956, México, D.F.

Rivera Silva Manuel.- Los Delitos Fiscales Comentados, Primera Edición, Ediciones Botas, Febrero de 1949, México, D.F.

Rivera Silva Manuel.- Derecho Penal Fiscal, Primera Edición, Editorial Porrúa, S.A., Octubre de 1984, México, D.F.

Sánchez Cortés Alberto.- El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal, Criminalia, Tomo XVI No. 1, Septiembre de 1951, México, D.F.

Velázquez Juan.- La Defraudación Fiscal, El Foro, Organó de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, No. 3, Marzo de 1986, México, D.F.

Zamora Pierce Jesús.- Introducción a los Delitos Fiscales, El Foro, Organó de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, No. 3 Abril de 1990, México, D.F.

CAPITULO IV. ULTIMA REFORMA AL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Con objeto de acabar con el llamado Terrorismo Fiscal, el Gobierno de México, por medio del Diario Oficial de la Federación, publicó el día Lunes 20 de julio de 1992, una reforma al artículo 92 del Código Fiscal.

En esta reforma se adicionan dos párrafos, que son la parte medular de esta reforma. En ellos se menciona que en los Delitos Fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria.

La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Cuando el término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación, y la actualización y recargos, que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueve la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de lo que he mencionado, no substituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el procesado hubiere pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta en un veinte por ciento el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

En consecuencia, de acuerdo al nuevo criterio de la autoridad hacendaria, los delitos fiscales, sobre todo, el delito de defraudación fiscal, tienen ahora una nueva oportunidad, al conceder la libertad provisional, hecho que hasta antes del 20 de julio de 1992, no estaba previsto en el Código Fiscal de la Federación.

Pero resulta que esta nueva adición que sufre el Código, no viene a solucionar los problemas que ha ocasionado el constante acoso a los contribuyentes por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que también considera los recargos y actualización, los cuales vienen a dejar sin efecto a la oportunidad de la libertad provisional; ya que cualquier cantidad menor, actualizada y con los recargos correspondientes, generalmente excede a los treinta millones que se estipulan como tope a esta nueva oportunidad de libertad.

En virtud de tal motivo, he decidido dar un enfoque más amplio a esta reforma, al igual que dar una explicación más abundante de lo que es el crédito fiscal, el interés fiscal, como se garantiza y los límites que establece el Código Fiscal al mismo, para finalmente correlacionarlos con las Garantías Individuales, para después de la correlación llegar a conocer si la nueva reforma fiscal del 20 de julio de 1992 es violatoria de las mismas, o en su caso, si debiera de aparecer una nueva reforma al propio Código con referencia a la libertad provisional por delitos fiscales.

4.1. ULTIMA REFORMA AL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Con fecha lunes 20 de Julio de 1992, apareció en el Diario Oficial de la Federación, la más reciente modificación al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el cual, como ya he mencionado, se refiere a los Delitos Fiscales, de los que haré una breve remembranza.

En términos generales, la definición de delito fiscal, desde su incorporación al Código Fiscal de la Federación en el año de 1948 y en los sucesivos Códigos de 1967 y 1981, que es el Código vigente hasta la fecha, no ha tenido grandes cambios, los únicos que han existido son de algunas palabras, pero sin quebrantarse lo vertebral de su definición. Por el contrario, ha sido en lo relativo al tope o frontera de lo defraudado para el establecimiento de la sanción, en que se han tenido que venir actualizando las cantidades a pagar.

Es hasta 1992, con la reforma del 20 de julio, que se adicionan dos párrafos a los cuales me referiré más adelante y que implican un cambio importante.

En el caso de que un contribuyente tenga una omisión en el pago de sus contribuciones, o que no esté tributando de acuerdo a lo que establecen las leyes, entonces estará cometiendo un delito, en este caso, un delito en contra del fisco federal, es decir, se estará en presencia de un delito fiscal.

Los principales delitos cometidos en contra del fisco federal son los siguientes:

- Delito de Contrabando
- Delito de Defraudación Fiscal
- Delito por Infracciones sobre el RFC
- Delitos relacionados con las Declaraciones
- Delitos relacionados con la Contabilidad

4.1. ULTIMA REFORMA AL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Con fecha lunes 20 de Julio de 1992, apareció en el Diario Oficial de la Federación, la más reciente modificación al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en el cual, como ya he mencionado, se refiere a los Delitos Fiscales, de los que haré una breve remembranza.

En términos generales, la definición de delito fiscal, desde su incorporación al Código Fiscal de la Federación en el año de 1948 y en los sucesivos Códigos de 1967 y 1981, que es el Código vigente hasta la fecha, no ha tenido grandes cambios, los únicos que han existido son de algunas palabras, pero sin quebrantarse lo vertebral de su definición. Por el contrario, ha sido en lo relativo al tope o frontera de lo defraudado para el establecimiento de la sanción, en que se han tenido que venir actualizando las cantidades a pagar.

Es hasta 1992, con la reforma del 20 de julio, que se adicionan dos párrafos a los cuales me referiré más adelante y que implican un cambio importante.

En el caso de que un contribuyente tenga una omisión en el pago de sus contribuciones, o que no esté tributando de acuerdo a lo que establecen las leyes, entonces estará cometiendo un delito, en este caso, un delito en contra del fisco federal, es decir, se estará en presencia de un delito fiscal.

Los principales delitos cometidos en contra del fisco federal son los siguientes:

- Delito de Contrabando
- Delito de Defraudación Fiscal
- Delito por Infracciones sobre el RFC
- Delitos relacionados con las Declaraciones
- Delitos relacionados con la Contabilidad

B. RESPONSABLES:

Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- a. Concierten la realización del delito.
- b. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- c. Cometan conjuntamente el delito.
- d. Se sirvan de otra persona como instrumento para su ejecución.
- e. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- f. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- g. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa.

Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

a. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito, a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía de presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

b. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta. oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas, o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto provecho del mismo.

En caso de que exista encubrimiento, de acuerdo a lo citado en el párrafo anterior, será sancionado, según lo establece el Código Fiscal en el artículo 96 del mismo, con prisión de tres meses a seis años, según el monto del encubrimiento de lo defraudado.

C. PROCEDIMIENTO PENAL:

De acuerdo a lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, existe procedimiento penal para los delitos cometidos en contra del fisco federal, por lo que menciona que para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule:

a. QUERRELLA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.

Se formule querrela tratándose de: delito de contrabando, delito de defraudación fiscal, delito por infracciones sobre el Registro Federal de Contribuyentes, pena a servidores públicos y penas por robar o destruir mercancías en recinto fiscal o fiscalizado.

b. PERJUICIO AL FISCO

Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio alguno.

En todos los delitos fiscales existirá el sobreseimiento del proceso por el delito fiscal propiamente dicho. Los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien, estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio, y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

"Cuando el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado exceda de cinco años para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial, comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

La caución que se otorgue en los términos del último párrafo del artículo 92 del Código Fiscal Federal no substituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el procesado hubiere pagado o garantizado el interés fiscal, a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del procesado, podrá reducir hasta en un 20% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción." (27)

"El monto de las cantidades se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, de conformidad con el procedimiento descrito en el artículo 17 del propio Código Fiscal, el cual establece la actualización de contribuciones, mencionando que el monto de las contribuciones se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes anterior más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable." (28)

(27) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, Pág. 29, Lunes 20 de Julio de 1992, Tomo CDLXVI No. 15

(28) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Art. 17-A, Pág. 16/17-A-1 y 17-A-2/19-1 Párrafos I, II y III, Dofiscal Editores, México 1993, D.F.

Cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito fiscal, y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones o pruebas que se hubiere allegado.

De acuerdo a lo que establece el artículo 94 del Código Fiscal Federal, en los delitos fiscales, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte de forma alguna al procedimiento penal.

4.2. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Después de haber hecho un análisis del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, incluyendo la parte de libertad provisional no prevista en el Código mismo, sino hasta el 20 de julio de 1992, según su publicación en el Diario Oficial de la Federación, y que constituye la modificación que hizo la autoridad hacendaria con respecto a lo ya establecido en el artículo 92, procederé a analizar con más detenimiento lo referente al delito de defraudación fiscal.

El artículo 108 del Código Fiscal Federal, el cual se encuentra contenido dentro del Título II del mismo Código, establece que, comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal, al igual que todos los demás delitos fiscales previstos en el Código Fiscal, también son sancionados con prisión, y en este caso en particular, se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos no excede de N\$ 30,000.00 o \$ 30,000,000.00 de pesos anteriores, cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será establecida considerando que será de tres meses a seis años de prisión de acuerdo al monto aproximado de lo defraudado.

Después de haber mencionado lo que está estipulado como delito de defraudación fiscal, puedo concluir que la reforma fiscal del 20 de julio de 1992, únicamente adiciona que existirá libertad provisional en algunos casos, para las personas inculpadas por dicho delito, sin embargo, si se hace la actualización y la estimación de los recargos, de acuerdo a como nos remite el propio Código Fiscal, según el procedimiento establecido en el artículo 17-A del mismo, realmente es casi imposible la garantía del interés fiscal.

Sin embargo, en este momento considero importante hacer una breve remembranza de como se llega a la determinación de las contribuciones omitidas, las cuales son la base fundamental de la definición de la defraudación fiscal, que resulta ser el punto significativo dentro de mi trabajo.

4.3. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Dentro del Título III del Código Fiscal de la Federación encontramos todo lo referente a las facultades de las autoridades fiscales, pero aquí me referiré a las facultades principales para la determinación de la omisión de las contribuciones, dejando de mencionar únicamente las facultades para el cumplimiento adecuado del pago oportuno de las contribuciones establecidas en ley para los contribuyentes.

Cuando se establezca que existe omisión del pago de contribuciones, se requiere que el promovente cumpla con los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver esta situación, para que pueda ser notificado un contribuyente por parte de la Autoridad Administrativa, ésta tendrá que cumplir con los requisitos que a continuación menciono, y que se encuentran estipulados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

A continuación mencionaré los actos administrativos que se deben notificar, y los elementos que deben de reunir.

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos, los siguientes requisitos:

- a. Deben de constar por escrito.

- b. Señalar la autoridad que los emite.
- c. Estar fundado y motivado, y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- d. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria, se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que a continuación enunciaré:

- La omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o a la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría de Hacienda podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter de provisional, una cantidad igual a la contribución que a este corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en la fracción cuarta del artículo 41 del Código Fiscal Federal, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago

provisional determinado por la autoridad, este se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

Existen ciertas facultades otorgadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales van en relación directa con la apreciación de posibles delitos fiscales, dichas facultades son las que a continuación mencionaré.

4.3.1. FACULTADES DE COMPROBACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.

De acuerdo a lo que establece el artículo 42 del Código Fiscal Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

- a. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.
- b. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad; así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran.
- c. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes o mercancías.
- d. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los Estados Financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- e. Practicar u ordenar que se practiquen avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- f. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones. (29)

En el caso en que la autoridad hacendaria decida hacer una visita domiciliaria a los contribuyentes, esta deberá cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 43 del Código Fiscal Federal, el cual menciona que:

Debe existir una orden de visita, y en dicha orden, además de contar con los requisitos establecidos para la notificación de los actos administrativos, se deberá indicar:

a. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, así como el aumento de lugares a visitar.

b. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser substituídas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La substitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al avisado.

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

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

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

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

En este caso, los visitantes al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior,

cuando el visitado conserve el local de éste sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

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

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

- Los testigos podrán ser substituídos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias, la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato a otros. La substitución de testigos no invalida los resultados de la visita.

- Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas, notificando al visitado la substitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Así como existen una serie de requisitos para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la hora de realizar una visita domiciliaria o bien, dentro de las facultades administrativas de la propia Secretaría, siempre tiene ciertos lineamientos a seguir, así también los particulares, es decir, los contribuyentes que van a recibir una visita por parte de la Secretaría de Hacienda, también tienen ciertos requisitos que deberán observar, dichos lineamientos se encuentran especificados en el Código Fiscal de la Federación, precisamente en el artículo 45 del mismo.

4.4. OBLIGACIONES DE LOS VISITADOS

"Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por la autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados." (30)

Como mencioné, existen ciertas reglas para las visitas domiciliarias, dichas reglas son las que a continuación menciono.

4.4.1 REGLAS PARA LAS VISITAS DOMICILIARIAS

La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

a. HECHOS U OMISIONES EN FORMA CIRCUNSTANCIADA.

De toda visita en el domicilio fiscal se levantará el acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.

Asimismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documentos por separado. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.

(30) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 45, página 45-1, Décimo Tercera Edición, Do-- fiscal Editores, México, 1993, D.F.

b. ACTAS PARCIALES POR CADA LUGAR.

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

c. COLOCACION DE SELLOS O MARCAS.

Durante el desarrollo de la visita, los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen los visitantes. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

d. ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS.

Con las mismas formalidades con que se inician las visitas, y que ya he descrito en los párrafos anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

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

contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas, si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad.

e. ACTAS EN OFICINAS DE AUTORIDADES FISCALES.

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

f. CIERRE DEL ACTA FINAL.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la personas con quien se entienda la diligencia, y los testigos, firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

g. LAS ACTAS PARCIALES FORMAN PARTE DEL ACTA FINAL.

Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Existen algunos casos, previstos en el Código Fiscal, señalados en el artículo 47 del mismo, en que podrá existir una terminación anticipada de la visita domiciliaria que se esté llevando a cabo, este caso sólo se presentará por las circunstancias que describiré a continuación.

4.4.2. TERMINACION ANTICIPADA.

De acuerdo a lo que establece el artículo 47 del Código Fiscal, las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por la autoridades fiscales, podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I." Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus Estados Financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que al efecto señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación." (31)

II. "Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en las causales de determinación presuntiva de utilidad fiscal, de valor de los actos, o actividades o activos por los que deban pagar contribuciones, y se opongan a una revisión, no presenten los libros y registro de contabilidad, la documentación comprobatoria de mas del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien, existan irregularidades en la contabilidad, ya sean por omisiones de registros en las operaciones, ingresos o compras, así como alteraciones del costo, registro de compras, gastos o servicios. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, de acuerdo a lo que establecen las disposiciones fiscales, o bien se adviertan serias irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones." (32)

En los casos de conclusión anticipada a que me he referido, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

4.4.3. PRORROGAS Y PAGOS PARCIALES

Si la autoridad fiscal, manda una revisión con motivo de sus facultades de comprobación respecto de contribuciones que se

(31) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 47, pág. 47/51-1 y Art. 45 del Reglamento del Código Fiscal, pág. 44-BIS-1/47, México, 1993.

(32) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 55 y Art. 58 pág. 55 y 57-2/59-1

pagan mediante declaración periódica o anual, y determina que existe una irregularidad y falta de pago de las mismas,, entonces, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se debió haber pagado hasta aquél en que se conceda la autorización.

Cada parcialidad se actualizará desde esta última fecha hasta el mes en el que cada parcialidad se pague. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizados a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Para poder autorizar las autoridades fiscales los pagos en plazos, se exigirá que se garantice el interés fiscal, esta garantía del interés fiscal procederá de la misma manera en el caso de la Defraudación Fiscal, es por ello que dará una explicación de la citada garantía del interés fiscal.

Los lineamientos respecto a esta garantía del interés fiscal, se encuentran señalados dentro del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el Capítulo IV denominado del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

4.5. GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

"la garantía deberá comprender, además las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

Al terminar este período, y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año al ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía." (33)

a. OTORGAMIENTO:

La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que me he estado refiriendo, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación según corresponda.

Quando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación, o del citado organismo descentralizado, según sea el caso. Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado. En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación.

b. INTERES SOBRE LA GARANTIA OTORGADA MEDIANTE DEPOSITO EN DINERO

El depósito en dinero generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría de

(33) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 141, Página 141-2/143-1, Dofiscal Editores,-
Décimo Tercera Edición, México 1993.

Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

c. GARANTIA MEDIANTE PRENDA O HIPOTECA:

La garantía por prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

- Bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. La Secretaría podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes.

- Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiere sido expedido cuando más con tres meses de anticipación.

d. GARANTIA OTORGADA MEDIANTE FIANZA:

La póliza en la que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana.

**e. GARANTIA OTORGADA MEDIANTE OBLIGACION SOLIDARIA
ASUMIDA POR TERCEROS**

Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá de manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este último caso la presencia de dos testigos.

Para formalizar el otorgamiento de la garantía, el jefe de la oficina recaudadora deberá levantar un acta de la que entregará copia a los interesados y hará, en su caso, las anotaciones correspondientes en el Registro Público respectivo cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles.

4.5.1. CALIFICACION, ACEPTACION Y TRAMITE DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código Fiscal de la Federación, así como el Reglamento del mismo, en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y su importe; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario, no se aceptará la garantía.

Para poder proceder a la cancelación de la garantía del interés fiscal, existen una serie de requisitos, estos requisitos se encuentran establecidos en el Reglamento del Código Fiscal, y sólo se procederá a la cancelación de la misma, cuando nos encontremos en los siguientes casos.

4.5.2 PROCEDENCIA DE LA CANCELACION DE LA GARANTIA

La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

- a. Por sustitución de garantía.
- b. Por el pago del crédito fiscal.

- c. Cuando en definitiva, quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- d. En cualquier otro caso, que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

"La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo." (34)

Para los efectos de que el contribuyente o el tercero tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado inscripción en el registro público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

Después de haber explicado en que consiste la garantía del interés fiscal y todos sus aspectos relevantes de la misma, ahora procederé a hablar de cómo se relaciona el delito de defraudación fiscal con las garantías constitucionales y la forma en que las disposiciones de los delitos fiscales afectan a los contribuyentes en sus garantías individuales esgrimidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

4.5.3. RELACION DE LOS DELITOS FISCALES CON LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

De acuerdo a lo que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se constituye como la ley suprema y fundamental de la nación que sirve de base a todas las instituciones jurídicas del país y a todos los poderes y atribuciones de que gozan las autoridades que gobiernan al pueblo mexicano.

La supremacía de la Constitución Federal está declarada expresamente en el artículo 133 de la misma, e indirectamente en el artículo 128, que respectivamente dicen:

(34) REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Artículo 70, pág. 69/74, Décimo Tercera Edición, Dofiscal Editores, México, 1993.

" Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados." (35)

Así mismo, se menciona en el artículo 128 de la Constitución, que: "Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen." (36)

De la supremacía de la Constitución derivan una serie de consecuencias, entre las cuales podría mencionar:

- Únicamente son válidos los tratados que estén de acuerdo con la ley suprema del país, sea que se hayan celebrado antes o después de haber sido promulgada ésta, y previa la aprobación del senado.

- No pueden ser válidos ninguna ley o reglamento que viole la Constitución.

- Al ordenar el Artículo 128 que todos los funcionarios públicos protesten guardar la Constitución antes de tomar posesión de sus cargos, claramente se está mandando que la acaten y cumplan, hecho que no siempre se presenta en el desarrollo de las funciones de los mismos.

- Como se supone que la Constitución es expresión de la voluntad soberana del pueblo mexicano, la supremacía que le es anexa tiene como fundamento dicha soberanía. Desconocerla es tanto como desobedecer la voluntad de la nación.

Sin embargo, hablando de las leyes que rigen para los ordenamientos fiscales, resulta que no siempre se toma como base la Constitución, sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumenta que el Estado tiene necesidad de allegarse de ingresos para solventar el gasto público, y creo que este es el motivo principal de que no siempre concuerde lo estipulado en las Garantías Individuales de los mexicanos,

(35) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 133, pág. 84, México 1993.

(36) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Art. 128, pág. 82, Editorial-Porrúa, México, 1993.

con el tratamiento que se dá en el caso de llegar a cometer algún delito fiscal.

Por tal motivo, todos los mexicanos para mantener la supremacía de la Constitución, cuentan con el juicio de amparo, porque el fin principal que con éste se persigue es mantenerla de hecho y de Derecho, a petición de parte legítima y por medio de un procedimiento judicial.

Considero, aún después de haber analizado los delitos fiscales, su definición y procedimientos, y de ver como la Constitución trata de proteger a los mexicanos, contra las propias injusticias del sistema tributario de México, que aún no se logra el propósito de únicamente tener un sistema de recolección tributario justo y equitativo, y que aún en 1993 se sigue teniendo un sistema en el que impera el terrorismo fiscal, a pesar de las modificaciones que ya he mencionado del artículo 92 del Código Fiscal en el que se otorga la libertad provisional bajo fianza, y de todos los intentos del propio gobierno de México por la simplificación y reducción de penalidades con este respecto; pero al mismo tiempo, no encuentro una solución ideal para recolectar impuesto sin el hecho de obligar con sanciones y penalidades fuertes a todos los mexicanos a cumplir con sus obligaciones de tributar, que igualmente sea dicho, también se encuentran estipuladas en la Constitución.

Por otro lado, considero que lo que hace falta en México es una conciencia más fuerte de que el contribuir al gasto público es una obligación que no se puede evitar, y que al contrario, se debe fomentar para mejorar el nivel de vida de todos los mexicanos.

También es importante mencionar que no todo lo relacionado con las penalidades por la comisión de los delitos fiscales es abuso por parte de las autoridades, también existe, como ya he mencionado, protecciones como es el juicio de amparo, el cual, cuando el acto reclamado afecta la libertad personal, trata de proteger al máximo al que lo interpone como acto jurídico, mediante el ejercicio del amparo, la acción se ejecuta, no contra la autoridad responsable, como se piensa generalmente, sino contra el órgano jurisdiccional al que se le exige el amparo de la justicia de la Unión para que se restituya al demandante en el pleno goce de la garantía violada y se repongan las cosas al estado que tenían antes de la violación constitucional.

Finalmente, me gustaría mencionar que en el caso del Impuesto al Activo, se interpusieron un sin fin de amparos, los cuales

desafortunadamente, la mayoría se han resuelto en contra de los contribuyentes, obligándolos a pagar el impuesto, pero ante este hecho, no queda otra salida que seguir confiando en la correcta aplicación de las leyes en México, promoviendo siempre la honestidad en la resolución de las mismas, y seguir fomentando al máximo la aplicación adecuada de las leyes para la protección y bienestar de todos los obligados a contribuir con el gasto público de la nación, fomentando el desarrollo y levantamiento de México, haciendo un país con habitantes más interesados en el máximo desarrollo de nuestra propia nación.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO IV

Borja Soriano Manuel.- Teoría General de las Obligaciones, Libro Primero, Editorial Porrúa, Colección Porrúa, Sexta Edición, Septiembre de 1986, págs. 69 a 76, 78, 79 y 80, México, D.F.

Briseño Sierra Humberto.- El Juicio Ordinario Civil, Volúmen I, Editorial Trillas, págs. 11 a 17, México, 1975, D.F.

Código Fiscal de la Federación.- Colección Compilación Fiscal 1993, Dofiscal Editores, vigesimóctava edición, Diciembre 1992, págs.116 a 196, México 1993, D.F.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Colección de Leyes y Códigos de México, Colección Porrúa, Editorial Porrúa, 94a. Edición, Febrero de 1993, págs 8 a 29, México, D.F.

Pallares Eduardo.- Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Fuentes Impresores, Mayo de 1987, págs. 221, 251, 217, y 197, México, D.F.

C A S O P R A C T I C O

CASO PRACTICO No. 1

Se opta por tomar como base el 2% de Impuesto al Activo, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, en razón a que en el ejercicio terminado de 1986, la Compañía "E.B.A., S.A. de C.V." tenía menos base de activos sujetos a este impuesto.

Para efectos prácticos del ejercicio, se trata de una empresa cuyo cierre del ejercicio fiscal es al 31 de Diciembre de cada año.

El impuesto que se calculará es sobre el año fiscal de 1989.

A continuación se presentan los saldos iniciales de 1987, que son los que se tenían al 31 de diciembre de 1986, desglosados a continuación:

CAJA	\$ 10,000.00
BANCOS	80,000.00
TERRENO	100,000.00
EDIFICIO	200,000.00
DEPRECIACION	(160,000.00)
PROVEEDORES	(150,000.00)

Datos Adicionales:

1. El fondo fijo de caja permaneció invariable durante todo 1987.
2. El terreno se adquirió en Enero de 1970.
3. El edificio se terminó de construir y se empezó a utilizar a partir de Enero de 1972.
4. La depreciación anual es de \$ 10,000.00

ACTUALIZACION DE ACTIVO FIJO

A. TERRENO	
COSTO HISTORICO	\$ 100.000
FECHA DE COMPRA	ENERO 1990
FACTOR:	555,41
INPC VI-30-89	17650,9
-----	-----
INPC I-30-70	31,7797

ACTUALIZACION:

$$100.000 \times 555,41 = 55.541.431$$

B. EDIFICIO	
COSTO HISTORICO	200.000
DEPREC. ACUM.	(160.000)
DEPREC. ANUAL	10.000
FECHA DE COMPRA	ENERO 1972
SALDO POR DEDUCIR	40.000
FACTOR:	507,01
INPC VI-30-89	17650,9
-----	-----
INPC I-30-70	34,8137

SALDO ACTUALIZADO:

$$40.000 \times 507,01 = 20.280.400$$

DEDUCCION ACTUAL

$$10.000 \times \text{INPC VI-30-89} \quad (5.070.100)$$

$$\quad \text{INPC I-30-72}$$

$$10.000 \times 17650,9/34,8137 = 507,01$$

$$10.000 \times 507,01 \quad (5.070.100)$$

 PROMEDIO ANUAL DE BANCOS

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
1	100.000	80.000	90.000	160.000	150.000	70.000
2	150.000	80.000	70.000	120.000	80.000	70.000
3	90.000	100.000	75.000	150.000	80.000	70.000
4	80.000	70.000	80.000	190.000	80.000	70.000
5	70.000	150.000	80.000	100.000	90.000	70.000
6	80.000	90.000	80.000	100.000	80.000	70.000
7	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	70.000
8	80.000	80.000	60.000	100.000	80.000	70.000
9	80.000	70.000	100.000	100.000	80.000	70.000
10	80.000	80.000	100.000	100.000	100.000	70.000
11	80.000	80.000	70.000	100.000	100.000	70.000
12	80.000	80.000	60.000	100.000	100.000	90.000
13	80.000	80.000	70.000	100.000	70.000	90.000
14	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	110.000
15	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	110.000
16	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	120.000
17	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	120.000
18	80.000	80.000	80.000	190.000	80.000	150.000
19	80.000	80.000	80.000	120.000	60.000	150.000
20	80.000	80.000	60.000	150.000	80.000	150.000
21	80.000	80.000	90.000	125.000	80.000	150.000
22	80.000	80.000	90.000	145.000	80.000	150.000
23	80.000	80.000	50.000	170.000	60.000	150.000
24	80.000	80.000	70.000	170.000	60.000	150.000
25	80.000	10.000	70.000	170.000	60.000	150.000
26	80.000	10.000	90.000	170.000	60.000	120.000
27	80.000	60.000	80.000	300.000	60.000	120.000
28	80.000	70.000	80.000	250.000	60.000	140.000
29	80.000	0	80.000	150.000	60.000	150.000
30	80.000	0	80.000	150.000	60.000	150.000
31	80.000	0	0	0	0	0
TOTAL	2.570.000	2.150.000	2.285.000	4.090.000	2.360.000	3.290.000
No. D.	31	28	30	30	30	30
	82.903	76.786	76.167	136.333	78.667	109.667

PROMEDIO ANUAL DE BANCOS

	JULIO	AGOSTO	SEPT.	OCT.	NOV.	DIC.
1	100.000	80.000	90.000	160.000	150.000	70.000
2	150.000	80.000	70.000	120.000	80.000	70.000
3	90.000	100.000	75.000	150.000	80.000	70.000
4	80.000	70.000	80.000	190.000	80.000	70.000
5	70.000	150.000	80.000	100.000	80.000	70.000
6	80.000	90.000	80.000	100.000	80.000	70.000
7	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	70.000
8	80.000	80.000	60.000	100.000	80.000	70.000
9	80.000	70.000	100.000	100.000	80.000	70.000
10	80.000	80.000	100.000	100.000	100.000	70.000
11	80.000	80.000	70.000	100.000	100.000	90.000
12	80.000	80.000	60.000	100.000	70.000	90.000
13	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	110.000
14	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	110.000
15	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	120.000
16	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	120.000
17	80.000	80.000	70.000	100.000	80.000	150.000
18	80.000	80.000	80.000	100.000	80.000	150.000
19	80.000	80.000	80.000	120.000	80.000	150.000
20	80.000	80.000	60.000	150.000	80.000	150.000
21	80.000	80.000	90.000	125.000	80.000	150.000
22	150.000	80.000	90.000	145.000	80.000	150.000
23	110.000	80.000	50.000	170.000	60.000	150.000
24	150.000	150.000	70.000	170.000	60.000	150.000
25	150.000	150.000	70.000	170.000	60.000	120.000
26	150.000	150.000	90.000	170.000	60.000	120.000
27	150.000	190.000	85.000	300.000	60.000	140.000
28	150.000	180.000	100.000	250.000	60.000	150.000
29	150.000	180.000	100.000	150.000	60.000	150.000
30	150.000	200.000	150.000	150.000	60.000	180.000
31	0	150.000	0	80.000	0	0
TOTAL	3.080.000	3.270.000	2.400.000	4.170.000	2.360.000	3.470.000
No. D.	31	30	30	31	30	30
	99.355	109.000	80.000	134.516	78.667	115.667

T O T A L E S :

1	ENERO	82.903
2	FEBRERO	76.786
3	MARZO	76.167
4	ABRIL	136.333
5	MAYO	78.667
6	JUNIO	109.667
7	JULIO	99.355
8	AGOSTO	109.000
9	SEPTIEMBRE	80.000
10	OCTUBRE	134.516
11	NOVIEMBRE	78.667
12	DICIEMBRE	115.667
	TOTAL	1.177.728

		1.177.728
	MESES	12

	PROMEDIO	98.144

DETERMINACION DEL 2% DEL IMPUESTO AL ACTIVO

CAJA	10.000	
HANCOS	98.144	
TERRENOS	55.541.431	
EDIFICIO	20.280.400	
DEPRECIACION	(5.070.100)	
PROVEEDORES	(163.333)	
BASE DE IMPUESTO AL 2%	70.696.542	
TASA	0	
IMPUESTO 1989	1.413.931	
INPC DIC 31 DE 1988	16147,3	
INPC DIC 31 DE 1987	10647,2	1,5165771203
IMPUESTO 1990	2.144.335	
MESES	12	
PAGOS PROVISIONALES EN 1990	178.695	

CONCLUSIONES DEL CASO PRACTICO No. 1

Así, después de la exposición de este primer caso, he expuesto los pasos de los cálculos y de la determinación del 2% del Impuesto al Activo de forma sencilla, con el fin de poder proporcionar ciertos pasos para el cálculo y obtención de este impuesto.

Así mismo, toda la aclaración respecto a que impuesto pagar, debo recordar que este impuesto es acreditable contra el Impuesto Sobre la Renta, y siempre se pagará el que resulte mayor.

En el siguiente caso práctico quedan resultas ciertas dudas sobre cuál impuesto pagar y en que casos concretos se paga ya sea uno u otro y que base se debe tomar para su determinación.

CASO PRACTICO No. 2
PETROCOM, S.A. DE C.V.

Petrocom, S.A. de C.V., es una empresa que inició operaciones en Marzo de 1992, pero realmente esta misma se encuentra operando desde el año de 1988 con otra denominación social y otro giro de actividades, para 1992, los anteriores dueños de lo que era Imisa, S.A, deciden venderla, y es cuando se constituye Petrocom, S.A. como una sociedad anónima de capital variable con 45% de aportaciones de socios extranjeros, y un 55% de aportaciones de un socio mexicano; esta empresa se dedica a la renta de ondas de telecomunicaciones para barcos entre Ciudad del Carmen y un puerto en Estados Unidos, específicamente en Houston, Texas. Cabe aclarar que aunque se renta equipo extranjero, no se considera domicilio permanente del extranjero en México.

Para efectos del caso práctico que a continuación presento, debo informar que la anterior empresa, es decir, Imisa, S.A., tuvo pérdidas durante los últimos dos años, por lo que prácticamente la sociedad con nuevo nombre, únicamente retomó el total de la aportación inicial de capital social, y todos los saldos que presentaré son los correspondientes al nuevo inicio de operaciones del giro de telecomunicaciones.

Cabe aclarar, que únicamente presentaré lo concerniente a la determinación del Impuesto al Activo en esta empresa, ya que aún que para el final del ejercicio de 1992 no cuenta con activos fijos, además de existir pérdidas del ejercicio, sí se presenta el caso de que la empresa cuente con activos financieros, sobre los cuales, como lo he explicado en el Capítulo I, también se calcula este impuesto; así mismo, lo presentaré por la simplicidad de la explicación de los mismos.

A continuación presento el Estado Financiero al 31 de Diciembre de 1992 de "Petrocom, S.A. de C.V.", para conocer los activos financieros por los cuales se calcula este impuesto, y como manera de ejemplo, de que aún habiendo pérdida, la empresa no será suceptible al pago del Impuesto Sobre la Renta, ya que no existe base, sin embargo si es suceptible del cálculo y pago del 2% del Impuesto al Activo, el cual se enterará en la Declaración Anual y en los Pagos Provisionales de 1993.

PETROCOM, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL DEL 1o. AL 31 DE DICIEMBRE DE 1992.

A C T I V O		P A S I V O	
ACTIVO CIRCULANTE		A CORTO PLAZO	
CAJA	\$ 0	PROVEEDORES	\$ 0
BANCOS	23,946,318	ACREEDORES DIVERSOS	93,300,000
CLIENTES	42,464,769	IMPUESTO AL ACTIVO	0
DOCTOS. POR COBRAR	0	IMPUESTOS POR PAGAR	24,923,401
DEUDOS DIVERSOS	300,000	IVA POR PAGAR	3,693,852
TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE:	66,711,087	TOTAL DE PASIVO A C.P.	121,917,253
ACTIVO FIJO			
MOBILIARIO Y EQUIPO	\$ 0		
DEP. ACUM. DE M.Y.E.			
EDIFICIO Y CONST.	0		
DEP. ACUM. DE E. Y C.			
TERRENOS	0		
DEP. ACUM. DE T.			
TOTAL DE ACTIVO FIJO:	0		
OTROS			
IVA POR ACREDITAR	\$ 0		
RESERVA I.S.R.	40,212		
TOTAL DE OTROS ACTIVOS	40,212		
OTROS GASTOS Y PROD.		CAPITAL CONTABLE	
GASTOS DE ORGANIZACION	\$ 0	CAPITAL SOCIAL	\$ 10,400,000
AMORT. ACUM. DE G.O.		RDOS. EJERC. ANTER.	(65,165,954)
TOTAL DE OTROS G. Y P.	0	RESULT. DEL EJERCICIO	0
TOTAL DE ACTIVO:	\$ 66,751,299	TOTAL DE CAPITAL CONTABLE:	(55,165,954)
	=====	TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL:	\$ 66,751,299
			=====

PETROCON, S.A. DE C.V.
SALDOS PROMEDIO DE BANCOS DEL AÑO 1992

DIAS	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
1	0	0	0	0	0	0
2	0	0	0	0	0	0
3	0	0	0	0	0	0
4	0	0	0	0	0	0
5	0	0	0	0	0	0
6	0	0	0	0	0	0
7	0	0	0	0	0	0
8	0	0	0	0	0	0
9	0	0	0	0	0	0
10	0	0	0	0	0	0
11	0	0	0	0	0	0
12	0	0	0	0	0	0
13	0	0	0	0	0	0
14	0	0	0	0	0	0
15	0	0	0	0	0	0
16	0	0	0	0	0	0
17	0	0	0	0	0	0
18	0	0	0	0	0	0
19	0	0	0	0	0	0
20	0	0	0	0	0	0
21	0	0	0	0	0	0
22	0	0	0	0	0	0
23	0	0	0	0	0	0
24	0	0	0	0	0	0
25	0	0	0	0	0	0
26	0	0	0	0	0	0
27	0	0	0	0	0	0
28	0	0	0	0	0	0
29	0	0	0	0	0	0
30	0	0	0	0	0	0
31	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
	31	28	30	30	30	30
	0	0	0	0	0	0

SALDOS

DIAS	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE
1	0	148.256.965	61.161.299	20.334.728
2	0	148.256.965	52.681.299	20.334.728
3	0	148.256.965	52.681.299	20.334.728
4	0	148.256.965	52.681.299	20.334.728
5	0	148.256.965	52.681.299	20.334.728
6	0	148.256.965	52.681.299	20.334.728
7	0	65.161.299	52.681.299	20.334.728
8	0	65.161.299	52.681.299	20.334.728
9	15.494.200	65.161.299	52.681.299	20.334.728
10	163.751.165	65.161.299	52.681.299	20.334.728
11	163.751.165	65.161.299	52.681.299	20.334.728
12	163.751.165	65.161.299	52.681.299	20.334.728
13	163.751.165	65.161.299	52.681.299	20.334.728
14	148.502.165	65.161.299	135.641.541	20.334.728
15	148.502.165	65.161.299	135.641.541	20.334.728
16	148.502.165	65.161.299	135.641.541	20.334.728
17	148.502.165	65.161.299	119.154.541	20.334.728
18	148.502.165	65.161.299	119.154.541	20.334.728
19	148.502.165	65.161.299	119.154.541	2.600.728
20	148.256.965	65.161.299	119.154.541	2.100.728
21	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
22	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
23	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
24	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
25	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
26	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
27	148.256.965	65.161.299	89.488.998	2.100.728
28	148.256.965	65.161.299	20.634.728	2.100.728
29	148.256.965	65.161.299	20.634.728	2.100.728
30	148.256.965	65.161.299	20.634.728	2.100.728
31	148.256.965	65.161.299		2.100.728
	3.340.595.430	2.518.574.265	2.269.206.844	393.834.568
	31	31	30	31
	107.761.143	81.244.331	75.640.228	12.704.341

DIAS	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
1	2.109.728	22.322.658
2	2.100.728	22.322.658
3	2.100.728	22.322.658
4	2.100.728	22.322.658
5	2.100.728	22.322.658
6	2.100.728	22.322.658
7	2.109.728	22.322.658
8	2.100.728	64.787.427
9	2.100.728	64.787.427
10	2.100.728	30.315.171
11	2.100.728	30.315.171
12	86.782.088	30.315.171
13	86.782.088	30.315.171
14	86.782.088	30.315.171
15	86.782.088	30.315.171
16	86.782.088	30.315.171
17	82.933.088	15.355.171
18	82.933.088	15.355.171
19	22.322.658	15.355.171
20	22.322.658	15.355.171
21	22.322.658	15.355.171
22	22.322.658	15.355.171
23	22.322.658	15.355.171
24	22.322.658	15.355.171
25	22.322.658	15.355.171
26	22.322.658	15.355.171
27	22.322.658	15.355.171
28	22.322.658	29.309.171
29	22.322.658	113.609.171
30	22.322.658	23.950.073
31		23.950.073
	890.756.529	848.765.026
	30	31
	29.691.884	27.379.517

SALDOS		
ENERO	0	
FEBRERO	0	
MARZO	0	
ABRIL	0	
MAYO	0	334.421.444
JUNIO	0	12
JULIO	107.761.143	-----
AGOSTO	81.244.331	27.868.454
SEPTIEMBRE	75.640.228	=====
OCTUBRE	12.704.341	
NOVIEMBRE	29.691.884	
DICIEMBRE	27.379.517	

	334.421.444	
	=====	
		SALDO PROMEDIO
		No. MESE DEL AÑO
		PROMEDIO BANCOS
SALDO PROMEDIO DE CLIENTES EN 1992	1.774.535	1.774.535
SALDO PROMEDIO DE BANCOS EN 1992	27.868.454	7.775.000 VALOR PRO
	29.642.989	27.868.454

		21.867.989
TASA DE IMPUESTO	2,00%	2,00%
	-----	-----
	592.850	437.360
	=====	=====
INPC DIC. 1992	33393,9	
-----	-----	
INPC DIC. 91	29832,5	1.119379
		FACTOR DE ACTUALIZACION

ACTUALIZACION

FACTOR DE ACTUALIZACION:	1.119379
--------------------------	----------

PROMEDIO	437.360
----------	---------

POR	
-----	--

FACTOR	1.11938
--------	---------

	489.572
	=====

PAGOS PROVISIONALES A EFECTUARSE EN 1993
 POR CONCEPTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO (21)

No. MESES DEL AÑO	489.572
	12

	40.798
	=====

PAGOS PROVISIONALES	*****
	40.798

PETROCOM, S.A. DE C.V.
VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS

VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS	PROMEDIO MENSUAL DE PASIVOS
	No. DE MESES DEL AÑO
PROMEDIOS	$\frac{\text{SALDO INICIAL} + \text{SALDO FINAL}}{2}$

PASIVOS

ACREEDORES DIVERSOS	93.300.000
SALDO INICIAL	93.300.000
SALDO FINAL	93.300.000
	<u>186.600.000</u>
	2
	<u>93.300.000</u>
No. MESES DEL AÑO	12
VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS EN EL EJERCICIO	<u>7.775.999</u>

PETROCOM, S.A. DE C.V.
 CONCILIACION CONTABLE-FISCAL 1 9 9 2

INGRESOS ACUMULABLES	384.510.546
MEVOS	
GASTOS DE OPERACION	434.715.765
DEPREC. Y AMORT. FISCALES	0
DEPREC. ARREND. FINANC. FISC	0
GANANCIA EN CAMBIOS	0
INTERESES	517.389
OTROS PRODUCTOS CONTABLES	0
PERDIDA INFLACIONARIA	2.183.174
INTERES DEDUCIBLE	8.481.815
RETIROS A CIA. PART.	0
	<hr/>
	445.818.143
MAS	
NO DEDUCIBLES	0
CUENTAS INCOBRABLES	0
DEPREC. Y AMORT. CONTABLES	0
DEPREC. ARREND. FINANC. CONT.	0
PERDIDA EN CAMBIOS	5.478.124
INSTITUCIONES DE CREDITO	0
INTERESES ARREND. FINANC. CON.	0
GANANCIA INFLACIONARIA	1.302.510
INTERES ACUMULABLE	70.138
UTILIDAD EN VIA, ACTIVO FIJO	0
PRIMA DE ANTIGUEDAD	0
	<hr/>
	6.850.772
UTILIDAD FISCAL	(54.456.825)
IMPUESTO A CARGO 35%	(19.059.889)
IMPUESTO PAGADO	0
A PAGAR (A FAVOR)	(19.059.889)
COEF. UTILIDAD PARA PAGO PROV.	-14,16%
FACTOR APLICAR INGRESOS	-4,96%

PETROCOM, S.A. DE C.V.
COMPONENTE INFLACIONARIO 1992

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
BANCOS E INVERSIONES	0	0	0	0	0	0
CLIENTES M.N.						
CLIENTES M.E.						
PAGOS ANTICIPADOS	0	0	0	0	0	0
DEPOSITO ARREND. FINC.	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
FACTOR DE AJUSTE	0,0181	0,01118	0,0101	0,0089	0,0065	0,0067
COMP. INFL CREDITOS	0	0	0	0	0	0
INTERESES A FAVOR	0	0	0	0	0	0
INTERES ACUM.	0	0	0	0	0	0
PERD. INFLAC.	0	0	0	0	0	0
RECUPERACIONES DEL CLIENTE	0	0	0	0	0	0
ANTICIPOS PARA GASTOS	0	0	0	0	0	0
ACREEDORES DIV. NETOS	0	0	0	0	0	0
INT POR PAG. A.F.	0	0	0	0	0	0
CAP POR PAG. X A.F.	0	0	0	0	0	0
IVA POR PAGAR A.F.	0	0	0	0	0	0
APORT SOCIOS. FUT AC	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
FACTOR DE AJUSTE	0,0181	0,01118	0,0101	0,0089	0,0065	0,0067
COMP. INFL DEUDAS	0	0	0	0	0	0
INTERES A CARGO	0	0	0	0	0	0
INTERES DEDUCIBLE	0	0	0	0	0	0
GANANCIA INFLAC	0	0	0	0	0	0
INTERESES A FAVOR						
GANANCIA EN CAMBIOS	0	0	0	0	0	0
INTERESES	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
INTERESES A CARGO						
PERDIDA EN CAMBIOS	0	0	0	0	0	0
COMISIONES BANC	0	0	0	0	0	0
ARRENDAMIENTO FINANCIERO****	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0

PETROCOM, S.A. DE C.V.
 COMPONENTE INFLACIONARIO 199

	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DECIEMBRE	TOTAL
BANCOS E INVERSIONES CLIENTES M.N.	107.761.143	81.244.331	75.640.228	12.704.341	29.691.884	27.379.517	334.421.444
CLIENTES M.E.							
PAGOS ANTICIPADOS	0	0	0	0	0	0	0
DEPOSITO ARREND. FINC.	0	0	0	0	0	0	0
	107.761.143	81.244.331	75.640.228	12.704.341	29.691.884	27.379.517	334.421.444
FACTOR DE AJUSTE	0.0063	0.0061	0.0066	0.0071	0.0083	0.0142	FACTOR DE AJUSTE
COMP. INFL CREDITOS	678.895	495.590	650.505	90.291	246.443	368.789	2.550.424
INTERESES A FAVOR	0	0	0	0	316.581	200.808	517.389
INTERES ACUM.	0	0	0	0	70.138	0	70.138
PERD. INFLAC.	678.895	495.590	650.506	90.281	0	187.981	2.102.174
RECUPERACIONES DEL CLIENTE	0	0	0	0	0	0	0
ANTICIPOS PARA GASTOS	0	0	0	0	0	0	0
ACREEMONRES DIV. NETOS	0	0	0	0	0	93.300.000	93.300.000
INT POR PAG. A.F.	0	0	0	0	0	0	0
CAP POR PAG. X A.F.	0	0	0	0	0	0	0
IVA POR PAGAR A.F.	0	0	0	0	0	0	0
APORT SOCIOS. FUT AC	0	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	93.300.000	93.300.000
FACTOR DE AJUSTE	0.0063	0.0061	0.0066	0.0071	0.0083	0.0142	FACTOR DE AJUSTE
COMP. INFL DEUDAS	0	0	0	0	0	1.324.860	1.324.860
INTERES A CARGO	6.533.514	1.849.057	0	0	99.244	22.350	8.504.165
INTERES DEDUCIBLE	6.533.514	1.849.057	0	0	99.244	0	8.481.815
GANANCIA INFLAC	0	0	0	0	0	1.302.510	1.302.510
INTERESES A FAVOR							INTERESES A FAVOR
GANANCIA EN CAMBIOS	0	0	0	0	0	0	0
INTERESES	0	0	0	0	316.581	200.808	517.389
	0	0	0	0	316.581	200.808	517.389
INTERESES A CARGO							INTERESES A CARGO
PERDIDA EN CAMBIOS	3.983.587	1.424.537	0	0	0	0	5.478.124
COMISIONES BANC	700.870	354.528	0	0	99.244	22.350	1.176.984
ARRENDAMIENTO FINANCIERO****	0	0	0	0	0	0	0
	6.533.514	1.849.057	0	0	99.244	22.350	6.655.108

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CONCLUSION DEL CASO PRACTICO No. 2

Después de haber expuesto la determinación del 2% del Impuesto al Activo de "Petrocom, S.A. de C.V.", puedo llegar a la conclusión de que, aún no existiendo base para el Cálculo del Impuesto Sobre la Renta, como lo demuestra la Conciliación Contable-Fiscal, esta empresa sí fué suceptible para el cálculo del 2% del Impuesto al Activo, porque aún no existiendo Activos Fijos, sí existió base para este impuesto por haber tenido Activos Financieros.

Por lo cual queda demostrado que aún después de haber determinado pérdida en el ejercicio sí se tuvo que pagar impuesto, que aunque fué mínimo sí hubo pago, quedando aclarada la razón en la exposición de motivos de la creación del Impuesto al Activo por parte de la Autoridad Hacendaría que fué que siempre debe haber pago, para que ningún contribuyente eludiera la responsabilidad con el Fisco Federal para contribuir con cierta cantidad al Gasto Público Federal.

Así mismo, quedó demostrado como a partir de este cálculo se creó base para pagos provisionales, quedando sujeta al pago mensual de los mismos.

C O N C L U S I O N E S

Después de terminar la exposición de este trabajo, procederé a concluir de forma general sobre los datos relevantes obtenidos a partir de la realización de esta investigación.

Para poder dar un seguimiento lógico del mismo, me referiré a cada capítulo y a la conclusión obtenida por cada tema desarrollado, no sin antes mencionar los propósitos por los cuales decidí interrelacionar la Ley del impuesto al Activo con la Defraudación Fiscal.

Debo mencionar que toda mi inquietud sobre este tema se inició cuando supe de la aparición y entrada en vigor de la mencionada ley y la interrogante que tuve sobre su exposición y fundamentación de motivos.

Cabe hacer un recordatorio sobre la Ley del Impuesto al Activo y las razones que sostuvo la autoridad para su creación.

La citada ley nace en 1989, y es publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1988.

Dentro de mi análisis llegué a las conclusiones importantes respecto a la creación de la ley; las cuales son:

- a. Evitar la concurrente evasión fiscal.
- b. Aportación de mayores recursos para el país.

Así mismo, uno de los objetivos de su creación que mayor énfasis se le dió, fué el hecho de que esta ley se consideraría complementaría de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, toda reforma o creación de nuevas leyes trae consigo una serie de dificultades para los contribuyentes, de

tal forma que los principales problemas que a mi juicio originó la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo, fueron básicamente dos puntos medulares:

- a. La correcta aplicación de la ley.
- b. La ley en su inicio no fué de fácil interpretación.

Por lo anteriormente expuesto, a través de este trabajo pretendí llevar a cabo un análisis exhaustivo de la ley con el propósito de colaborar en la medida de mis conocimientos y posibilidades de investigación con los estudiosos de la materia, por lo que al adentrarme en su análisis reflexioné en la relación tan estrecha que tiene la aparición de la Ley del Impuesto al Activo y su fundamentación con los delitos fiscales, motivo por el cual a raíz de la reforma que se publicó el 20 de julio de 1992 al artículo 92 del Código Fiscal decidí hacer una correlación de un tema de actualidad como es el de la defraudación fiscal, la libertad provisional y la afectación que trae como consecuencia un nuevo gravámen en el mundo tributario de los contribuyentes cautivos.

Por todos los motivos expuesto con antelación, procederé a dar una breve conclusión por cada uno de los capítulos de este trabajo, con el objeto de demostrar como a través de su desarrollo he intentado cubrir la hipótesis central y los objetivos iniciales previstos en este trabajo.

En el primer capítulo, donde toqué el tema referente al Impuesto al Activo, puedo comentar que después de analizar el aspecto teórico de lo que es el Impuesto al Activo, sus principales conceptos y los artículos de la ley del mismo que mayor aplicación tienen, debo mencionar la importancia que ha tenido la aparición del mismo en la profesión contable, así como sus repercusiones en las entidades económicas en general.

Contablemente, este impuesto, de acuerdo a lo que se estipuló en la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la cual emitió su opinión al respecto en la circular No. 33 titulada del Tratamiento Contable del Impuesto al Activo, en la que se inclinan por considerar el pago del impuesto al activo como un gasto, y en el caso de que se recupere deberá considerarse como una

partida extraordinaria y llevarse como un abono a los resultados del ejercicio en que esta situación ocurra.

Esta consideración la menciono como algo relevante, ya que siempre que aparece un nuevo impuesto, se presenta la duda de como debe reflejarse éste en la contabilidad; este impuesto del 2% al activo, en su concepción pura, trataba de que no hubiera evasión fiscal, es decir, se buscó crear un impuesto que obligara a todos los contribuyentes, aún que tuvieran pérdida en su ejercicio a que contribuyeran con alguna proporción al gasto público de la nación, y de esta forma acabar con las comunes declaraciones presentadas en ceros por el 70% de los contribuyentes cautivos.

Así mismo, debo mencionar que es importante saber que el impuesto al activo, no genera utilidad fiscal neta, y su punto de equilibrio fiscal debe ser aquel en el cual el Impuesto Sobre la Renta es igual al Impuesto al Activo, con la única diferencia de que si se paga el Impuesto Sobre la Renta, éste sí genera utilidad fiscal neta.

Es importante para todo contribuyente, ya sea persona moral o física que tengan un mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo para aplicarla correctamente y determinar adecuadamente las implicaciones financieras que este impuesto pueda tener en una entidad.

Considero de vital importancia, el hecho de que todo contribuyente se encuentre preparado en cuanto al conocimiento de las leyes fiscales en general para poder tributar de acuerdo a lo que establecen las mismas y no caer en algún error que traiga como resultado el de estar cometiendo defraudación fiscal.

En el capítulo segundo hablé de las Garantías Individuales y del Proceso de Amparo, los cuales se encuentran íntimamente relacionados con el Impuesto al Activo y con el tema central de mi exposición que ha sido la defraudación fiscal, ya que estas garantías por constituirse como parte de la Constitución Política de México son una herramienta de defensa que gozamos los mexicanos y que nos protegen de actos no justificados por parte de la autoridad, es decir, son derechos que gozamos por el simple hecho de tener la calidad de personas.

La relación de las Garantías Individuales y el Impuesto al Activo se encuentra dada a partir de la protección que

buscaron los contribuyentes cuando se promulgó la Ley del Impuesto al Activo para no pagar este nuevo impuesto por considerarlo como un gravámen anticonstitucional.

Es decir, los contribuyentes que quedaban comprendidos entre los sujetos al pago de este impuesto buscaron protegerse en la Constitución para cesar los efectos de este impuesto reclamando y fundamentando su inconstitucionalidad, y por tanto su improcedencia, generando este hecho la más vasta jurisprudencia fiscal creada en México hasta entonces.

Por tal motivo, la creación del Impuesto al Activo, no solo vino a revolucionar el mundo fiscal hasta 1989, sino que también el mundo jurídico se vio afectado y enriquecido por la creación del impuesto.

Existe una diversidad de opiniones en cuanto a la constitucionalidad o a la inconstitucionalidad del Impuesto al Activo, pero en mi opinión, a través del desarrollo mi investigación he llegado a la conclusión de que el Impuesto al Activo no viola los preceptos esgrimidos en la Constitución, ya que como lo demuestra la exposición de motivos de la misma ley, se busca aumentar las obligaciones de contribución de los sujetos cautivos para evitar la constante defraudación fiscal que se presentaba y de esta forma alcanzar un grado mayor en el desarrollo común del país, y por ende poder alcanzar el grado de país desarrollado, ya que tal como lo ha manifestado en diversas ocasiones el Ejecutivo Federal en sus informes anuales, el hecho de tener un régimen fiscal adecuado y proporcional en el que todos los mexicanos cumplan adecuada y oportunamente con sus obligaciones fiscales constituye el primer paso para alcanzar el grado de desarrollo que necesita nuestro país para seguir creciendo.

Cabe mencionar que el Proceso de Amparo también es parte importante de este trabajo, ya que resulta ser una instancia que tienen los particulares para defender sus Garantías Individuales, y el respeto a las mismas frente a los actos de la autoridad que intente violar éstas.

La parte medular del presente trabajo se fundamentó en el tercer capítulo, en el cual hablé sobre el Delito de Defraudación Fiscal y las modificaciones que tuvieron los artículos referentes a los delitos fiscales del Código Fiscal de la Federación en el año de 1992, específicamente en julio del mismo año, y digo medular, ya que el hecho de hablar de defraudación fiscal implica una serie de conceptos

relacionados con penalidades y privación de libertad, que considero es el mayor privilegio de todo ser humano, por tanto, lo que más se debe proteger, motivo por el cual se busca la tutela celosa sobre la correcta aplicación del Código Fiscal.

Resulta de importancia mencionar que la mayoría de los delitos fiscales, así como las sanciones impuestas por la autoridad hacendaria en la comisión de los mismos, obligan a todos los contribuyentes a ser cuidadosos en sus declaraciones y a no omitir ningún pago por el temor a las múltiples consecuencias que esto puede acarrearles, incluyendo un valor fundamental que como ya he mencionado es el de la libertad.

Este proceder no erradica los errores que se pudieran llegar a cometer, de forma tal que encontrarse en un error de omisión o no pago de contribuciones acarrearía graves consecuencias, fundamentadas en las sanciones que he comentado con ahondamiento en el desarrollo del capítulo tercero. Sin embargo, con esta reacción de modificaciones y de imposición de sanciones más fuertes, la autoridad obliga a los contribuyentes a ser cuidadosos en el entero y pronto pago de sus contribuciones, trayendo como consecuencia una mayor aportación al gasto público en general.

Con lo cual compruebo la hipótesis central inicial establecida, la cual quedó enunciada como:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma sobre Defraudación Fiscal, por lo tanto, se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma sobre Defraudación Fiscal con mayores posibilidades de establecer parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales.

Así, considero que las aportaciones de esta investigación sí cumplen con lo señalado en la hipótesis central del mismo, de tal manera que se confirma también la desaprobación de la hipótesis nula, la cual quedó enunciada como:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo no se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal, por tanto no se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías

Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, no existe mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal ni mayores posibilidades de establecer parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales.

Considero que a través del desarrollo de esta investigación, ha quedado confirmado que sí se cumplió el objetivo general que me impuse al inicio de la misma, el cual concluyo se cumple debido a que sí se logró establecer la relación existente entre el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo y la aplicación de la Nueva Reforma Sobre Defraudación Fiscal.

De igual forma quiero expresar que esta investigación ha abarcado al máximo posible todas las reformas con respecto a la Ley del Impuesto al Activo y al Código Fiscal de la Federación que ocurrieron durante el año de 1992 para que así pudiera establecer parámetros de confiabilidad y validez en cuanto a la emisión de sentencias implícitas en mi trabajo.

Por lo cual exhorto a mis compañeros y a todos los interesados en el área fiscal a seguir actualizándose y ampliar su conocimiento en la correcta y cabal aplicación de las leyes, de tal forma que este interés se vea reflejado en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto de personas físicas como morales.

A P E N D I C E

MARCO TEORICO

NOMBRE DEL TEMA: El Conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo en Relación a las Garantías Individuales, como Medida Preventiva en la Aplicación de la Nueva Reforma Fiscal Sobre Defraudación Fiscal.

VARIABLE INDEPENDIENTE UNO: El conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo.

VARIABLE INDEPENDIENTE DOS: Las Garantías Individuales.

VARIABLE DEPENDIENTE: Medida Preventiva en la Aplicación de la Nueva Reforma Fiscal Sobre Defraudación Fiscal.

VARIABLE DEPENDIENTE DOS: Defraudación Fiscal.

VARIABLE EXTRAÑAS: Modificaciones en cuanto a las Sanciones que establece el Código Fiscal de la Federación.

IMPORTANCIA SOCIAL: Establecer parámetros de conocimiento que le permitan al usuario reconocer sus derechos y obligaciones en una forma objetiva, en cuanto a la Defraudación Fiscal, y por lo tanto, a la interpretación profunda de la Ley del Impuesto al Activo.

IMPORTANCIA TEORICA: Establecer un conocimiento contable que permita correlacionar el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo con las Garantías Individuales, en cuanto a la aplicación de la nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación, por tanto, generar un conocimiento que le permita al Licenciado en Contaduría prevenir su forma de actuar ante un caso que implique Defraudación Fiscal.

HIPOTESIS ALTERNAS:

Hipótesis Alterna Uno:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo permite establecer una relación con las Garantías Individuales sobre la Defraudación Fiscal, por lo tanto, al aplicar la nueva Reforma Fiscal se tendrán las medidas preventivas sobre el acto mencionado, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor relación con las Garantías Individuales sobre la Defraudación Fiscal y mayores medidas preventivas sobre el acto mencionado en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal.

Hipótesis Alterna Dos:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo permite crear parámetros sobre la repercusión de la Defraudación Fiscal en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal, por lo tanto, las garantías Individuales podrán mantenerse; luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayores parámetros sobre la repercusión de la Defraudación Fiscal en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal con mayores posibilidades de mantener las Garantías Individuales.

Hipótesis Alterna Tres:

Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación, por lo tanto se establecerán parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación, con mayores posibilidades

de establecer parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales.

HIPOTESIS CENTRAL: Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación, por lo tanto, se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación con mayores posibilidades de establecer parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales.

HIPOTESIS NULA: Si el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo no se correlaciona con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación, por lo tanto, no se establecerán los parámetros que permiten mantener y aplicar las Garantías Individuales, luego entonces, a mayor conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo, no existe mayor correlación con la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación ni mayores posibilidades de establecer parámetros que permitan mantener y aplicar las Garantías Individuales.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

OBJETIVO GENERAL: Establecer la relación existente entre el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo y la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal sobre Defraudación.

OBJETIVO PARTICULAR: Establecer las modificaciones en la aplicación sobre Defraudación Fiscal en la Nueva Reforma Fiscal del Lunes 20 de Julio de 1992, y su relación con las Garantías Individuales.

OBJETIVO ESPECIFICO: Mostrar como el conocimiento de la Ley del Impuesto al Activo se correlaciona con las Garantías Individuales en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal, conocimiento que permite crear parámetros y medidas preventivas en la aplicación de la Nueva Reforma Fiscal.

METODOS DE INVESTIGACION: Inductivo, Analítico, Sintético, Analógico.

TECNICAS DE INVESTIGACION: Análisis de contenido, Técnicas de fichaje, Comparación de casos, Proceso de determinación del Impuesto al Activo.

UBICACION DE LA INVESTIGACION:

a. Temporal.- Del 10 de Agosto de 1992, al 10 de Mayo de 1993.

b. Espacial.- México, D.F., Biblioteca de la Universidad Latinoamericana, Instituto Nacional de Ciencias Penales, Biblioteca de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Biblioteca de J.W. Pinedo y Asociados, S.C.

DELIMITACION TEORICA: Esta investigación se desarrolla tomando en cuenta el Area Fiscal de la Contaduría, en donde se retoma el Derecho Fiscal, así como también se trabaja en la misma, las características del Impuesto al Activo, las Garantías Individuales, las Nuevas Reformas Fiscales sobre Defraudación.

LIMITACIONES DE LA INVESTIGACION: Establecer parámetros de Confiabilidad y Validez en cuanto a la emisión de Sentencias sobre Defraudación Fiscal en las Nuevas Reformas, modificaciones en cuanto a las Reformas Fiscales, cambio en los artículos de actualización fiscal.

INDICE DE FIGURAS

I N D I C E D E F I G U R A S

CAPITULO I.

(Figura 1) Cédula de Trabajo Determinación del Impuesto al Activo del Ejercicio.....	Pág. 35
--	---------

CAPITULO V.

(Figura 2) Actualización de Activos Fijos.....	Pág. 111
---	----------

(Figura 3) Promedio Anual de Bancos.....	Pág. 112
---	----------

(Figura 4) Promedio Anual de Proveedores.....	Pág. 113
--	----------

(Figura 5) Totales.....	Pág. 115
----------------------------	----------

(Figura 6) Determinación del 2% Impuesto al Activo.....	Pág. 116
--	----------

(Figura 7) Balance General al 31 de Diciembre de 1992.....	Pág. 119
---	----------

(Figura 8)
Saldo Promedio de Bancos.....Pág. 120

(Figura 9)
Saldos.....Pág. 123

(Figura 10)
Actualización.....Pág. 124

(Figura 11)
Valor Promedio de las Deudas.....Pág. 125

(Figura 12)
Conciliación Contable-Fiscal 1992.....Pág. 126

(Figura 13)
Determinación del Componente Inflacionario.....Pág. 127

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

B I B L I O G R A F I A

BORJA SORIANO Manuel.- Teoría General de las Obligaciones, Libro Primero, Editorial Porrúa, Colección Porrúa, Sexta Edición, Septiembre de 1986, págs. 69 a 76, 78, 79 y 80, México, D.F.

BRISEÑO SIERRA Humberto.- El Juicio Ordinario Civil, Volúmen I, Editorial Trillas, págs. 11 a 17, México, 1975, D.F.

CAMPERO FOL y PEREZ CHAVEZ.- Manual de Casos Prácticos del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo, Editorial Ecasa, Tercera Edición, Agosto de 1990, Apéndice 235 a 267, México, D.F.

CARDENAS DE RODRIGUEZ Carmen.- Pago de Impuestos en Español, Roca Ediciones, Décimosexta Edición, Febrero de 1992, págs. 91 a 117, Estado de México, México.

CASTRO V. Juventino.- Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, Colección Porrúa, Cuarta Edición, Agosto de 1983, págs. 63 a 219, México, D.F.

CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.- Editorial Porrúa, Colección Porrúa, 65a. Edición, Junio de 1990, México, D.F.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- Colección de Códigos y Leyes Mexicanos, Colección Porrúa, Editorial Porrúa, 94a. Edición, Febrero de 1993, pág. 7 a 33, México, D.F.

CONSULTORIO FISCAL.- Impuesto al Activo, Caso Práctico 1990, Editorial U.N.A.M., Enero de 1990, págs. 10 a 18, México, Ciudad Universitaria, D.F.

DOMINGUEZ MOTA Enrique.- Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1993, Arts. 92 al 110, México, D.F.

DOMINGUEZ MOTA Enrique.- Compilación Fiscal 1992, Ley del Impuesto al Activo, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1992, págs. 1 a 16 y 5 a 1711, México, D.F.

DOMINGUEZ MOTA Enrique.- Compilación Fiscal 1992, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dofiscal Editores, Décimosegunda Edición, Enero de 1992, págs 10A y 10B, 74 a 78 y 94 a 98, México, D.F.

GARRIDO Luis.- Los Delitos Fiscales, Criminalía, Tomo XXV, No. 6, Agosto de 1959, págs. 16 a 19, México, D.F.

HERNANDEZ ESPARZA Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal, Primera Edición, Ediciones Botas, págs. 36 a 45, Junio de 1962, México, D.F.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES Y COOPERATIVAS.- Editorial Porrúa, Colección Porrúa, 47a. Edición, Julio de 1989, pág. 43, México, D.F.

LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO.- Colección Porrúa, Editorial Porrúa, 31a. Edición, Junio de 1986, págs. 36 y 37, México, D.F.

MUÑOZ Luis.- Comentarios a las Constituciones Políticas de Iberoamérica, Tomo II, Ediciones Jurídicas Herrero, Junio de 1954, págs. 1120 a 1133, México, D.F.

NOVOA FRANCO Jorge y PEREZ REGUERA Alfonso.- Aplicación Práctica Sobre Temas Fiscales, Impuesto al Activo, Dofiscal Editores, Primera Edición, Junio de 1992, págs. 16 a 24 y 48 a 58, México, D.F.

PALACIOS VARGAS Ramón.- La Suprema Corte y las Leyes Inconstitucionales, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Fuentes Impresores, Mayo de 1987, págs. 27 a 30, México, D.F.

PALLARES Eduardo.- Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, Quinta Edición, Fuentes Impresores, págs 36, 72 y 79, México, D.F.

PALLARES Eduardo.- Formulario y Jurisprudencia de Juicios Mercantiles, Editorial Porrúa, Sexta Edición, Septiembre de 1979, págs. 9 a 20 y 23 a 27, México, D.F.

PAVON VASCONCELOS Francisco.- Algunas Cuestiones en Torno a los Llamados Delitos Fiscales, Primera Edición, Criminalía, Tomo XXII, No. 12, Enero de 1956, México, D.F.

PEREZ REGUERA Alfonso y NOVOA FRANCO Jorge.- Aplicación Práctica Sobre Temas Fiscales, Impuesto Sobre la Renta Personas Morales, Dofiscal Editores, Primera Edición, Julio de 1992, págs. 412 a 417, México, D.F.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias, Cuarta Parte, Tercera Sala, Mayo Ediciones, pág. 583 y 584, México, 1990, D.F.

RIVERA SILVA Manuel.- Derecho Penal Fiscal, Primera Edición, Editorial Porrúa, Octubre de 1984, México, D.F.

RIVERA SILVA Manuel.- Los Delitos Fiscales Comentados, Primera Edición, Editorial porrúa, Febrero de 1949, México, D.F.

REVISTA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO.- Comentarios Sobre la Creación de Nuevos Impuestos, Colegio de Contadores Públicos de México, Octubre de 1989, pág. 16, Estado de México, México.

SANCHEZ CORTES Alberto.- El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal, Criminalía, Tomo XVI, No. 1, Septiembre de 1951, México, D.F.