

361
25j



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



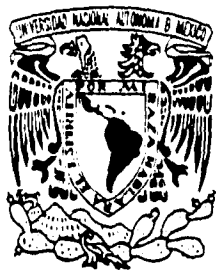
UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta 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.

361
2Ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
" A R A G O N "**

**LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE
HAN PERDIDO SU VALOR, COMO MEDIO DE
EVASION FISCAL VIGENTE, EN MEXICO Y
SUS FORMAS DE CONTROL.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MIGUEL ANGEL RIVAS RODRIGUEZ



SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO 1996.

Es gran satisfacción cumplir con cada una de las metas que se trazan en la vida, por lo que el finalizar este trabajo de tesis implica la culminación de las metas más importantes que he realizado en el plano profesional, y que de no ser por el apoyo incondicional y fraternal de mis familiares y amigos no hubiese sido posible concluir; es por eso que agradezco de manera infinita y dedico el presente trabajo de manera especial a:

Mi padre Sr. Conrado Rivas Cordero que en paz descanse y que Dios nuestro señor lo tenga en su gloria, ya que desde donde se encuentre se que está conmigo; gracias le doy por inculcarme grandes principios normativos y heredarme lo más valioso del mundo entero que es mi EDUCACION, además de brindarme un ejemplo a seguir de HONESTIDAD INTACHABLE, PULCRITUD, RECTITUD Y PERSEVERANCIA.

Mi madre Sra. Tomasita Rodríguez Cabrera que es mi gran estrella luminosa por acogerme en sus brazos y brindarme un hogar hermoso, una inolvidable familia y contar con su apoyo en todo momento; su ejemplo de entrega total incondicional, de honestidad, y amor total es y seguirá siendo un manantial de agua pura que jamás dejará de fluir en mi ser.

A mis hermanos:

Fernando Rivas Rodríguez, por ser un gran hermano, aprendí de ti algo muy valioso, que sin tu saberlo fuiste mi primer ejemplo en el estudio; ya que al observarte cuando te marchabas al colegio se prendió en mí un objetivo llegar a este momento y compartirlo contigo.

Ma. Guadalupe Rivas Rodriguez, por demostrarme que con empeño,
dedicación y perseverancia se alcanza cualquier meta en la vida.
Por tu apoyo y comprensión gracias.

Juan Carlos Rivas Rodriguez, por demostrarme que con estudio,
dedicación y esfuerzo todo se puede lograr.

A los tres doy gracias por ser mis hermanos y contar siempre con
su apoyo.

A mi hija Verónica Catalina Rivas Martínez, por ser el tesoro más hermoso que Dios me regaló; a ti hija mía con especial cariño dedico este trabajo por ser mi principal motivo de continuar adelante.

Con la inteligencia que demuestras y que poco a poco vas desarrollando más y más es fiel reflejo del potencial que tienes dentro de ti; es gran responsabilidad mía apoyarte en cualquier momento de la vida y entregarte al igual que tus abuelitos lo hicieron conmigo la mayor herencia que pueda existir tu EDUCACION.

A mis tías queridas:

Susana Rivas Cordero que en paz descanse.

Julita Rivas Cordero.

Albina Rivas Cordero.

Simbolos de Amor, cariño y comprensión les agradezco su apoyo y pido a Dios que me permita conservarlas con mucha salud .

A mi asesor de tesis:

Lic. Rosa Ma. Valencia Granados, por su valiosa colaboración profesional y su gran apoyo incondicional, demostrando una vez más que su profesionalismo es y seguirá siendo inmenso para las generaciones presentes y futuras muchas gracias.

A la máxima casa de estudio universitaria que vio culminado mi educación profesional.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

A todos los profesores:

Que con la semilla del conocimiento que sembraron en mí, todos y cada uno de mis maestros logré culminar esta meta profesional por lo que agradezco de manera infinita esta oportunidad concedida.

A DIOS TODO PODEROSO POR DARME LA OPORTUNIDAD DE LOGRAR DAR UN PEQUEÑO PASO MÁS HACIA EL CONOCIMIENTO DENTRO DE SU GRAN UNIVERSO LLENO DE AMOR.

G R A C I A S .

LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR,
COMO MEDIO DE EVASION FISCAL VIGENTE, EN MEXICO Y SUS
FORMAS DE CONTROL.

T H D I C E ,

páginas.

INTRODUCCION

CAPITULO I

NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION FISCAL.

1.1	DERECHO FISCAL	2
1.2	EVASION FISCAL	19
1.3	CLASIFICACION DE LA EVASION FISCAL	23
1.4	SUJETOS QUE INTERVIENEN	30

C A P I T U L O I I

LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR

2.1	NATURALEZA JURIDICA DE LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS	37
2.2	PERDIDA DE VALOR	40
2.3	MEJOS DE DETERMINACION	43
2.4	FORMALIDADES ANTE INSTITUCIONES HACENDARIAS	46

C A P I T U L O I I I

FORMAS DE CONTROL EN LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR

3.1	POR INSTITUCIONES HACENDARIAS	82
-----	-------------------------------	----

3.2	POR TERCEROS PERJUDICADOS	09
3.3	POR PERITOS DE LA MATERIA	20
3.4	PROPUESTA AL PROBLEMA	29

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

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

INTRODUCCION

I.

El objetivo principal de esta tesis profesional es buscar alternativas actuales para controlar los diversos medios de evasión fiscal, y que en la actualidad nos afectan en todos los ámbitos: económico, social, político y sobre todo el jurídico al cual me corresponde analizar para efectos de encontrar las posibles causas que dan origen a este problema y buscar de manera fehaciente las soluciones adecuadas al caso concreto.

Incando uno en especial, por su actual proliferación y que sin lugar a duda no ha llamado mucho su atención por la mecánica que se utiliza tan sencilla y la cual no se encuentra regulada adecuadamente por nuestras leyes y reglamentos en materia fiscal, como es "La Destrucción de Mercancías que han perdido su valor como medio de evasión fiscal vigente, en México y sus formas de control" título de mi tesis .

Es sin embargo de mucha trascendencia el conocimiento que se deriva del Derecho Fiscal por lo que tomaremos varias definiciones de grandes tratadistas y estudiosos del Derecho Fiscal, retomaré algunas definiciones de evasión fiscal y daré mi propia definición como aportación personal, la clasificaremos y a su vez diremos cuales son los sujetos que intervienen en la misma; analizaremos su naturaleza jurídica y a la vez daremos diversas definiciones del significado de "pérdida de valor" así como cuales son los medios de determinación del concepto ante--

II.

rior para considerarlos realmente destrucibles; además veremos cuales son las formalidades que las instituciones hacendarias nos marcan para poder llevar a cabo la destrucción de dichas mercancías que han perdido su valor conforme lo estipula el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento así como en diversas disposiciones normativas que al caso competen.

Señalaremos cuales son las formas de control que existen actualmente por parte de las instituciones hacendarias, por los terceros perjudicados, por estudiosos de la materia y a la vez concluiré con mi trabajo de tesis proponiendo la solución a dicho problema.

C A P I T U L O I

NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION FISCAL

1.1 DERECHO FISCAL

1.2 EVASION FISCAL

1.3 CLASIFICACION

1.4 SUJETOS QUE INTERVIENEN

1. DERECHO FISCAL

Comenzaremos por analizar el nacimiento del Derecho Fiscal Mexicano haciendo mención que desde hace poco más de 66 años, nada ha hecho esperar la creación o arraigo en el país del Derecho Fiscal. Antes de esa fecha no existía propiamente legislación tributaria, ya que todas las leyes que determinaban las contribuciones eran expedidas sin base jurídica ni económica. Sólo se tenía en cuenta las necesidades del Estado y sus recursos eran fijados arbitrariamente; si las leyes no daban el resultado previsto eran corregidas o ampliadas mediante disposiciones secundarias que algunas veces no llegaban a conocimiento de los causantes, o se abonaba su aplicación sin un decreto o determinación en forma legal que declarara su abrogación o derogación y en esa situación era imposible saber en un momento dado, cuál era la disposición vigente. Sin una verdadera legislación tributaria era inconcebible que llegara a tener nacimiento nuestro Derecho Fiscal.

Por lo que a las autoridades se refiere, las Oficinas Federales de Hacienda sólo sustituyeron en nombre a las Administraciones del Timbre, conservaron sus facultades arbitrarias y continuaron usando procedimientos caprichosos para hacer cumplir sus determinaciones y las empleadas inferiores, con el ejemplo de los jefes e jefes de las leyes que habían de aplicar.

incitaban al cohecho o lo admitían como único medio de regularizar la situación de los causantes, en esa situación caótica, no podía esperarse la implantación del Derecho Fiscal Mexicano.

Había por otra parte, que vencer la resistencia de los contribuyentes. En una situación desordenada, arraigó más la creencia de que eran menos costosos y molesto el soborno, que el pago de las contribuciones. Fue muy lentamente como pudo lograrse el convencimiento de la masa popular, de que es una obligación benéfica para la comunidad y no un sacrificio en favor de los gobernantes, contribuir para los gastos públicos, a lo que ayudó la divulgación de la garantía que consagra el artículo 31 de nuestra Constitución Federal, de que los impuestos deben ser equitativos y proporcionales.

La situación cambió en el año de 1924. El 9 de julio exactamente, se creó el "Jurado de Penas Fiscales", cuyo título fue sustituido el 12 de mayo de 1956, por el de "Jurado de Infracciones Fiscales". Fue el primer Tribunal Administrativo creado para resolver las inconformidades con sanciones impuestas por infracción de todas las leyes tributarias y si bien era una dependencia de la Secretaría de Hacienda, sus atribuciones eran autónomas y sus decisiones independientes, aunque fuera teóricamente, del titular de la Secretaría. El jurado debía seguir un verdadero juicio, en que el penado tenía defensa, y fundar sus fallos en ley, dándose así cumplimiento a las

garantías que protegen los artículos 14 y 16 constitucionales. El Jurado fue el primer antecedente del tribunal administrativo que habría de instituirse definitivamente con el nombre de Tribunal Fiscal de la Federación para conocer, originariamente, de las controversias entre la Administración Pública y los particulares al aplicarse las leyes que determinan los recursos del Estado.

El 27 de agosto de 1936 se promulgó la ley de "Justicia Fiscal", que entró en vigor el primero de enero siguiente. En ella se creó el Tribunal Fiscal de la Federación y sus disposiciones eran de carácter meramente procesal. Entretanto esa ley entraba en vigor, fue expedida la denominada "General sobre Percepciones Fiscales de la Federación", que aunque contenía algunas normas de índole sustantiva no fue suficiente para considerarla como antecedente del Derecho Fiscal.

La Ley de Percepciones Fiscales fue derogada por el Código Fiscal de la Federación, que empezó a regir el 10. de enero de 1939.

El Código impuso un sistema uniforme para la aplicación de toda la legislación tributaria, derogando todas las leyes que se opusieran a sus preceptos y así vino a sentar una base definitiva de nuestro Derecho Fiscal.

Al introducirnos a la materia directa como es el Derecho Fiscal debemos dejar bien claro algunos conceptos por lo que iniciaremos con los siguientes: El Estado es una persona

jurídica creada por la Ley Fundamental de un País, para gobernar a la nación en el interior y mantener relaciones con otros Estados. Nuestra Constitución Federal da al Estado Mexicano atributos de Poder en los términos de sus propios preceptos:

El artículo 41 menciona que "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de su competencia determinada en la Constitución Federal" y el artículo 49 señala que "El poder Supremo de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial." De esos preceptos se deduce que el Poder Supremo de la Federación es simbólico, se materializa y revela su existencia cuando las autoridades que constituyen cada Poder, ejercitan su actividad, llenan sus funciones, dentro de la competencia que les marca la Constitución. Es evidente que el estudio de la competencia de los tres poderes, es materia del Derecho Constitucional, pero cuando se trata del estudio de una rama especial del Derecho, como el Fiscal, debe examinarse la función de los tres Poderes: del Legislativo, el emitir las leyes que determinan los recursos con que el Estado debe cubrir los gastos públicos, del Presidente de la República, como titular del Poder Ejecutivo al aplicar esas leyes y vigilar su cumplimiento y del Poder Judicial, al resolver las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de las propias leyes.

La competencia de los tres Poderes de la Unión en materia fiscal la señala el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal "obliga a contribuir para los gastos públicos". Las fracciones VII y VIII del artículo 73 facultan al Congreso de la Unión para "imponer" y "establecer" las contribuciones y el inciso IV del artículo 74 autoriza a la Cámara de Diputados para "aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones".

Las contribuciones a que se refieren los preceptos citados, son los "impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos" definidos en los artículos 20 y 30 del Código Fiscal de la Federación, esto es, prestaciones económicas a cargo de los particulares en pago de servicios generales o específicamente determinados que el Estado presta a la colectividad; pero las contribuciones mencionadas con anterioridad no son los únicos recursos del Estado: los artículos 30 y 40 del mencionado Código Fiscal hacen alusión también a los "aprovechamientos y productos".

Los recursos del Estado que menciona el Código Fiscal están determinados específicamente en la Ley de Ingresos de la Federación, que anualmente aprueba el Congreso de la Unión con las formalidades y requisitos que exigen los artículos 71 y 72 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo que se refiere al Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo de la Unión, ejerce la atribución

que le señala la fracción 1, del artículo 89, de la Constitución Federal de "ejecutar las leyes", por medio de los organismos fiscales autónomos, que declaran cuándo se han causado los impuestos y los derechos y dan bases para su liquidación y los recaudan, lo mismo que los productos y aprovechamientos determinados en la Ley de Ingresos Federales.

Corresponde también al Presidente de la República fallar en la vía administrativa y a través del Tribunal Fiscal de la Federación, los conflictos que surjan con motivo de la aplicación de las leyes que determinen sus recursos.

En cuanto al Poder Judicial de la Federación revisa desde el punto de vista constitucional, la actividad de las autoridades fiscales y del Tribunal Fiscal de la Federación, al conocer de los recursos que se interpongan contra sus determinaciones y sentencias.

Al retomar el estudio del presente trabajo, el primer punto que se nos presenta y que se debe precisar es definir cuál es el contenido de la materia en estudio, paso esencial para estar en aptitud de determinar cuál es su ubicación dentro de nuestro Derecho en general señalando, si es una rama autónoma o sólo forma parte de otra rama más amplia y general por lo que citaremos al artículo que da origen a nuestro actual Derecho Fiscal y es sin lugar a duda de gran relevancia.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución establece que "Son obligaciones de los mexicanos....IV Contribuir para los

gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..."

De lo que podemos desprender que materia fiscal es todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones que guardan el Estado y los particulares éstos como contribuyentes.

Ya precisado el contenido de nuestra materia abordaremos diversas definiciones del significado de Derecho Fiscal por diversos estudiosos de la materia: De la Garza la define como "El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación"(1)

Luis Martínez López en su obra "Derecho Fiscal Mexicano" nos dice que es " El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscitan su aplicación, por medio de un tribunal administrativo" Por su parte, Rafael Díelsa define que " Es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del Fisco".

Para Raúl Rodríguez Lobato " el Derecho Fiscal " Es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".(7)

7.- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. México, 1986 pág. 15.

Para efecto de este estudio consideramos esta última definición como la más adecuada, ya que la presente definición basa en que la doctrina jurídica reconoce uno de los atributos de la soberanía del Estado en su potestad tributaria, esto es la facultad que le es conferido al Estado para establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con los recursos económicos necesarios y así poder cumplir adecuadamente sus funciones. Y que tal como marca nuestra Constitución deben ser "Proporcionales y Equitativos.

Por lo anterior la doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diferentes figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa aplicación jurídica, así como para tener los medios adecuados para verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De la denominación de esta rama del Derecho Público se ha dicho que en la doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la alemana, de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal. Diremos al respecto que Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo que dichas conceptualizaciones pueden considerarse como sinónimas haciendo hincapié que tradicionalmente en México se le ha denominado Derecho Fiscal.

Sobre la autonomía del Derecho Fiscal resulta interesante señalar lo que el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido: como puede verse en la jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, dice "que el Derecho Fiscal como rama del Derecho Administrativo o a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil".(3)

De la presente jurisprudencia estamos totalmente de acuerdo en que la Hacienda Pública ha experimentado cambios, crecimiento y diversificación en el ámbito económico, así como un gran desarrollo en la actividad humana y comercial lo que ha provocado que en los últimos tiempos se vean deterioradas e insuficientes algunas instituciones jurídicas que en su tiempo fueron oportunas, y que en la actualidad no regulan adecuadamente las contribuciones (ingresos del Estado), por lo -

3.-Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. México, 1986 pág.17.

que al Derecho Fiscal se le debe determinar como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma. Cuyo principal estudio son los ingresos y relaciones entre el Estado y los contribuyentes y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas con determinados principios que le son comunes y que son distintos de los que rigen a los otros sistemas normativos. Por lo que desprendemos que el Derecho Fiscal como rama del Derecho en general debe de estar estrechamente relacionado con otras ramas del mismo Derecho, ya que de esas otras ramas ha tomado algunos principios generales, conceptos e instituciones jurídicas, todos éstos elementos adaptados a las finalidades que persigue el Derecho Fiscal. Dando todo esto como resultado la ampliación, restricción o modificación del significado de los conceptos e instituciones que tienen las otras ramas del Derecho donde han sido extraídas.

Otro aspecto de las relaciones que guarda el Derecho Fiscal y las demás ramas del Derecho radica fundamentalmente en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza e efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuadas y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias.

Es de gran trascendencia la opinión que al respecto nos da un estudioso de la materia fiscal como es Hargán que sostiene "La materia tributaria podemos conceptualizarla como la rama del

complejo del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etc.

Ya que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es el Derecho Tributario o al fonn, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico ".(1)

Es sin lugar a duda de gran importancia el estudio y comprensión de las otras ramas del Derecho, por lo que haremos mención de algunos principios generales que el Derecho Fiscal ha tomado de algunas ramas del Derecho:

1)Derecho Constitucional.- De esta rama obtiene su fundamento jurídico, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, siendo éstos el art.31, fracción IV y el art. 73, fracción VII de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales establecen los principios de justicia tributaria que

4. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. México, 1986 pág.10.

es la proporcionalidad y equidad, el principio de destino de las contribuciones como es el gasto público, el principio de legalidad que es la ley, y el principio de aplicación estricta de la ley, etc.

2)Derecho Civil.- De esta rama ha tomado numerosos conceptos, de entre ellos mencionaré algunos: obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia paga, prescripción, compensación, etc.

3)Derecho Mercantil.- De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etc.

4)Derecho Procesal.- De esta rama ha tomado los principios relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco como son los recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos como es el procedimiento administrativo de ejecución.

5)Derecho Penal.- De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes.

6)Derecho Internacional.- De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones llamados tratados internacionales conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

7)Derecho Administrativo.- De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. No obstante que el Derecho Fiscal es autónomo y

inegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por leyes fiscales y administrativas.

Derecho Financiero.- Esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, que es el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.(5)

5. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. México, 1985 pág.1º.

Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas, pero hay que agregar que en algunas ocasiones, también toma conceptos de otras ciencias ajenas al Derecho para la regulación de las contribuciones - como son la Economía, la Contaduría o de la Ingeniería o en general de cualquier otro campo de la tecnología; pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adaptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetará el significado original del concepto ya que podrá ampliarlo, restringirlo o modificarlo según sea el caso. Es de gran importancia que quede establecido cuales son las fuentes del Derecho y cual de ellas se ocupará de conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace.

García Magner nos señala que existen 3 tipos de fuentes a saber:

- 1.-Fuentes Formales.-Son las que se encargan de los procesos de creación de las normas.
- 2.-Fuentes Reales.-Son las se encargan de los factores y elementos que determinan el contenido de las normas.
- 3.-Fuentes Históricas.-Son los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.(61)

61.-Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, S.A. de C.V. México, 1986 pág.73.

De estas tres fuentes del Derecho nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace. En general, se consideran como fuentes formales del Derecho las siguientes:

- 1.-La ley.- Ya que en México es la única fuente formal, por disponerlo así la Constitución Política del país.
- 2.-La Costumbre.- Es un uso implantado por la colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio; concurriendo en esta práctica dos elementos, uno objetivo que consiste en el uso o práctica constante y otro subjetivo que consiste en la idea de que ese uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio.
- 3.-El decreto.- Esto es cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.
- 4.-El reglamento.- Es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.
- 5.-La doctrina.- A ella corresponde desarrollar y precisar conceptos contenidos en la ley.
- 6.-La jurisprudencia.- Esta por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación.

derogación o creación de esas leyes que se hagan através de los órganos competentes para ello.

7.-Los tratados internacionales.- Estos son considerados como convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ello los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países.

8.-Los principios generales del derecho.-La Suprema Corte de Justicia ha dicho que no debe de entenderse por principios generales del derecho la tradición de los tribunales, que en último análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución Federal del país, sino también las anteriores. (Semanao Judicial de la Federación, Quinta época, Tomo XCV, p.058.).

Quedando con esto perfectamente definida la importancia de las fuentes del derecho dentro del ámbito fiscal así como la

aplicación estricta de las fuentes formales que competen directamente al estudio de nuestra materia.(7)

1.2 EVASIÓN FISCAL

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Correlativamente, la Federación y los Estados tienen facultades-

7.-Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, S.A. de C.V. México, 1991 págs.30,31,32 y 33.

para imponer, mediante las leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender debidamente las necesidades de la colectividad, de acuerdo con los presupuestos de egresos que se formulen para tal efecto.

El ejercicio de la potestad impositiva que se hace a través del Congreso Federal y la Legislaturas Locales da origen a un gran número de normas tributarias cuya aplicación, como la de todos los ordenamientos jurídicos, puede hacerse coactivamente, cuando se vean amenazadas por su incumplimiento en forma espontánea por sus destinatarios.

Para asegurar el cumplimiento a las disposiciones fiscales, la Administración Pública, a quien corresponde su aplicación, está dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro de un orden jurídico y en tal virtud, el ejercicio de esa potestad plantea numerosas cuestiones que no han sido resueltas en el campo de la doctrina y la jurisprudencia, por lo que ameritan un estudio más profundo. Por ejemplo citaremos los problemas relativos a los límites constitucionales y legales de la potestad sancionadora de la Administración Fiscal; las reglas a que debe sujetarse al imponer las sanciones y los fines que se persiguen con el castigo de las infracciones cometidas por los contribuyentes; la naturaleza y formas que pueden adoptar dichas sanciones, las defensas que los particulares tienen frente a otras cuestiones similares.

El presente estudio pretende contribuir, aunque sea en forma mínima, a que esos problemas sean más ampliamente analizados para llegar a soluciones que realcen efectivamente los valores de justicia y seguridad jurídicas, que deben ser el objetivo de todas las normas legales, sin perder de vista el interés público que informa la actuación de la Administración fiscal, a fin de llegar a un justo equilibrio entre dicho interés y los derechos que en favor de los particulares consagran las normas constitucionales y legales.

La evasión fiscal "consiste en la falta de pago del tributo". (8) Como hace mención el estudioso en la materia Mauro Fasiani, por lo que podemos decir que el impuesto no se paga o se paga por lo que en este primer caso es evidente la evasión del impuesto y en el segundo se distinguen los siguientes momentos en las consecuencias del pago: 1.- La percusión del impuesto sobre el contribuyente que es llamado por la ley a pagarle (con-

8.- Fasiani, Mauro. Principios de Ciencia de la Hacienda. Editorial Aguilar, Madrid, 1962 pág.240.

tribuyente de jure). 2.-La traslación del impuesto, que se verifica cada vez que el contribuyente de derecho se lo hace, reembolsar por otros, por ejemplo, subiendo el precio de los bienes que compra. 3.-La incidencia del impuesto sobre el contribuyente de facto, que directa o indirectamente lo paga sin poderlo transferir a otro. 4.-Las consecuencias de la incidencia para el contribuyente de facto, que podrá indistintamente modificar su propia demanda o su oferta.

La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, no se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto. Esto es que nadie lo cubre.

En conclusión la evasión fiscal es la omisión total del pago de impuestos, ya que sin lugar a duda la evasión fiscal es un fenómeno económico-jurídico que afecta la estructura interna y externa de un país a efecto de no poder cumplir satisfactoriamente con la recaudación necesaria para satisfacer en primera instancia, el gasto público y en segunda los objetivos que se prevén anticipadamente dentro del programa de presupuesto de ingresos y egresos de la federación por no pagar los impuestos a que estamos obligados conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto de manera proporcional y equitativa.

1.3 CLASIFICACION DE LA EVASION FISCAL

La Evasión Fiscal se clasifica de la siguiente manera:

A.-) legal.

B.-) Ilegal.

Ya dijimos con anterioridad que la evasión fiscal consiste en eludir el pago del impuesto, por lo tanto retomaremos dicha definición para dejar establecido en que consisten las dos formas antes mencionadas de la evasión fiscal.(9)

La evasión fiscal legal.- Consiste en omitir el pago del impuesto mediante procedimientos legales. Por ejemplo; esta forma de evasión ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no están gravadas o lo estén en proporción menor; habrá una tenden-

9.- Fasiani, Mauro. Principios de Ciencia de la Hacienda, Editorial Aguilar, Madrid, 1962 pág.240.

cia de los capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidas en aquellas menos gravadas o que no lo estén.

La evasión fiscal ilegal.- Esta es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales. Por ejemplo: El contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos.

La evasión fiscal ilegal o también conocida como fraude al fisco no solo daña al fisco sino también a los sujetos cumplidos, ya que al tasarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude mismo.

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

- A.-) Por constituir una violación a la ley.
- B.-) Porque coloca a los violadores en situaciones de privilegio frente a aquellos que han cumplido con la ley o que no han podido violarla.
- C.-) Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no debe pagar el impuesto.
- D.-) Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de

los atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones.(10)

Esto sin embargo, la sociedad u opinión pública otorga un calificativo adulador al defraudador fiscal, ya que se considera por la vox populi como un signo de relevante habilidad, lo que sin embargo es un desconocimiento total del daño que provoca a los contribuyentes cumplidos y en general a todo un país. De lo que se desprenden o explican estas circunstancias por las siguientes razones:

- 1).- Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos.
- 2).- Por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuestos, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.
- 3).- Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto.

10.- Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1984 págs. 295 y 296.

41.- En los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.

Todas estas razones o causas influyen en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de las prestaciones fiscales. Esta actitud es permanente, pero se agrava en determinados momentos de crisis de la administración pública.

Cabe hacer mención y es de gran importancia que a causa de la evasión fiscal o fraude al fisco se llevó a cabo un estudio especial por el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones que entre otros actos convocó a una reunión a los funcionarios fiscales de siete países, para estudiar la doble imposición y la Evasión. En esos países fueron Bélgica, Gran Bretaña, Italia, los Países Bajos, Suiza, Francia y Checoslovaquia; celebraron cinco sesiones en los años de 1923, 1924 y 1925, y el 7 de febrero de 1925, presentaron el texto de los acuerdos a que habían llegado, que constaba de tres partes: la primera, introductiva; la segunda relativa a la doble imposición y una tercera, sobre la evasión fiscal. En esta última parte se distingue la evasión en el establecimiento del impuesto y la evasión en el cobro del impuesto.

Por lo que se refiere a la evasión fiscal en el recobra del impuesto, los expertos presentaron resoluciones relativas a la intervención de las autoridades administrativas y judiciales de

en Estado en otro, para recobrar los impuestos causados, pero respetando la independencia de cada Estado. Por eso se establece que los créditos por cobrar, no tienen en el Estado requerido, el carácter de privilegiados y que los Estados no pueden tomar medidas conservatorias, si el crédito no es definitivo con autoridad de cosa juzgada; insistieron en la necesidad de la universalidad y generalidad de las convenciones internacionales, y reconocieron el interés de los Estados vecinos en perseguir a los contribuyentes que se expatrian para eludir el pago del impuesto.

Es de gran importancia analizar las principales formas del género evasión fiscal legal que reduciremos a cuatro:

1.- Emigración de hombres. Esta primera forma tiene lugar cuando la población abandona el territorio de una determinada nación para sustraerse al peso del tributo o del conjunto de tributos existentes. Siendo visiblemente la presión tributaria la influencia principal de este fenómeno migratorio en más de una ocasión.

2.- Emigración de capitales. Más fácil que la emigración de hombres es la emigración de capitales. Ya que teniendo motivos sentimentales, costumbres, diferencias de idioma y clima, ineficacia de títulos académicos, pueden retener a los hombres que quieren trasladarse a otro país en busca de bienestar, tales motivos no valen para retener los capitales que quieren trasladar a donde además de seguridad, su empleo les produce más.

beneficios. Todo esto ocasionado sin lugar a duda por grandes desequilibrios tributarios.

3.- Abandono total o parcial de determinados consumos y determinadas producciones. Este lo apreciaremos cuando la imposición sea muy gravosa produciendo un triste resultado como es el de empobrecer al contribuyente sin enriquecer al Gobierno. Es fácil convencerse de la verdad de esto, si se piensa que la renta de cada contribuyente, siendo la medida y el fin tanto de sus consumiciones productivas e improductivas, no se le puede quitar una parte de su renta sin obligarle a restringir en la misma proporción sus propias consumiciones. Y dada esta restricción en las cosas que el contribuyente adquiere para consumir, y sobre todo de las afectadas por la imposición, necesariamente tiene lugar una disminución de la producción y, como consecuencia, una disminución de la materia imponible. De ello resulta que el contribuyente pierde una parte de sus medios de satisfacción, el productor pierde una parte de sus beneficios y el Gobierno pierde una parte de sus ingresos. De aquí que los ingresos por imposiciones no estén en la misma proporción de su gravosidad.

4.- Remociones del impuesto. Esta se usa con frecuencia para indicar el caso en el que el productor contribuyente de jure se opone al tributo no ya trasladando su peso hacia adelante esto es sobre el consumidor o va sea hacia atrás sobre los factores

de producción, sino aportando modificaciones al proceso productivo para reducir el gravamen impuesto.

Esto como consecuencia genera que todas las formas de evasión legal constituyen un obstáculo y un potente freno a la actuación de la clase dirigente del Estado.

Por lo que respecta a la evasión fiscal ilegal como ya dijimos con anterioridad esta opera mediante actos prohibidos por la ley. (El contrabando y el fraude fiscal).

Cuando hablamos de contrabando inmediatamente lo identificamos como un acto prohibido por la ley y lo canalizamos en dos sentidos a saber: en sentido estricto, para indicar la introducción o la salida clandestina en el o del territorio del Estado de mercancías sujetas a aduana; y en sentido amplio, para indicar la producción y la venta clandestina de bienes sujetos a cualquier forma de gravamen.

Al hablar de fraude fiscal igualmente lo identificamos como al contrabando de un acto prohibido por la ley el cual consiste en la ocultación de la base imponible.

No hay forma o tipo de imposición que quede inmune, y no existe medio de defraudar que no haya sido descubierto o disfrutado, hasta los límites de lo conveniente por los contribuyentes. Esto es probablemente cierto para todos los países y para todos los tiempos. Para de pueblo en pueblo y de momento a momento existe

una formidable diferencia referente a la medida en que la ocultación fraudulenta tiene lugar, acerca de la forma en que se efectúa y acerca del valor moral que se le atribuye.

Por lo que la evasión ilegal al igual que la legal son dañosas y se deben de evitar, ya que esto trae como consecuencia inmediata un desequilibrio tributario enorme, y su efecto es desalentador para el contribuyente honesto, y para el país en general.

1.4 SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA EVASION FISCAL

Como parte introductoría mencionaremos cuales son los sujetos que intervienen en toda relación tributaria, por lo que el primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases a saber: Un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados, Territorios, Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria por que tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales,

salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. Por lo que podemos decir que la Federación y Las Entidades Locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. Así lo reconoció la Tercera Sala del Tribunal Fiscal al fallar el juicio núm. 1748/40. (Revista del T. F. Números 37 a 40, pág. 110.).

De lo anterior pasaremos a las obligaciones derivadas de la relación tributaria, por lo que de una relación tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas que son a saber:

- 1.- El sujeto activo.
- 2.- El sujeto pasivo.
- 3.- Los terceros.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- 1.- Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

2.- Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas al caso concreto.

El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principales y secundarias.

La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

- 1.- De hacer.
- 2.- De no hacer.
- 3.- De tolerar.

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

Los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias que pueden ser de hacer, de no hacer y de tolerar.

Los terceros afectados por estas obligaciones son:

1.- Los particulares: Pueden estar obligados a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección, etc. Apoyan esta afirmación, los artículos 41 y 42 del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y otras disposiciones análogas de otras leyes reglamentarias de impuestos.

2.- Los notarios, jueces que actúan por receptoría, encargados de los registros públicos y en general los funcionarios encargados de llevar la fé pública. Pueden estar obligados a hacer cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no esté pagado el impuesto correspondiente, a permitir visitas de inspección, etc.

3.- Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades.(11)

Por lo que de todo lo anteriormente expuesto se desprende que los sujetos que intervienen en la evasión fiscal son:

- 1.- Sujeto activo.
- 2.- Sujeto pasivo.
- 3.- Los terceros perjudicados.

11.- Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1984 págs. 57, 58, 59 y 60.

Por lo que corresponde al sujeto activo podemos decir que es igual que en la relación tributaria lo desempeñan La Federación, las Entidades locales y los Municipios, ya que éstos tienen el derecho de exigir el pago de tributos, además deben de tomar todas las medidas que estén a su alcance y conforme a derecho para evitar la evasión fiscal en todas sus modalidades.

Por lo que corresponde al sujeto pasivo, podemos decir que son todos aquellos contribuyentes que omiten el pago de los impuestos de manera directa o indirecta mejor conocidos como evasores del fisco .

Por lo que corresponde a los terceros perjudicados, encuadraremos esta hipótesis en todos y cada uno de los contribuyentes honestos, al país, ya que con la evasión frena el crecimiento económico, político, jurídico y social de cualquier nación, y da una imagen totalmente negativa de sus habitantes, interior y exteriormente hablando.

C A P I T U L O I I

LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO
SU VALOR.

2.1 NATURALEZA JURIDICA DE LA DESTRUCCION DE
MERCANCIAS

2.2 PERDIDA DE VALOR.

2.3 MEDIOS DE DETERMINACION.

2.4 FORMALIDADES ANTE INSTITUCIONES HACENDARIAS.

2.1 NATURALEZA JURIDICA DE LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS

Ésta como el Derecho Fiscal emana de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En sus artículos 31 Fracción IV, Además del artículo 73 Fracción VII. (12).

Por lo que el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone en su artículo 134 lo siguiente "Los contribuyentes podrán efectuar la destrucción o donación de las mercancías que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, en los términos del artículo 61 de este Reglamento".

Es de gran importancia analizar que de este precepto nace la reglamentación casi nula que existe en la actualidad de lo que se le ha denominado destrucción o donación de mercancías.

Por lo que describiremos lo que nos señala el artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos dice "Los contribuyentes podrán efectuar la destrucción o donación de mercancías que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, siempre que presenten aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos treinta días antes

12.-Alducin, Mónica. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Sista, S.A. de C.V. México, 1993.

Págs.23,24,35 y 40.

de la fecha en que pretenda efectuar la destrucción o donación de las mercancías de que se trate. La destrucción sólo podrá efectuarse una vez por cada ejercicio.

Tratándose de productos perecederos en los que se dificulte su almacenamiento o conservación en el plazo a que se refiere el primer párrafo de este artículo, o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucción de mercancías en forma periódica, podrán presentar aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos quince días antes de la primera destrucción periódica del ejercicio, señalando un calendario de destrucciones para el mismo ejercicio, el cual podrá considerar destrucciones en forma semanal, quincenal o mensual.

Las destrucciones a que se refieren los párrafos anteriores se deberán efectuar en el día, hora hábil y lugar indicados en el aviso.

En el caso de productos perecederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá conservar durante el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación (10 años en la actualidad), la copia del acta que al efecto se levante, misma que compruebe el asiento contable respectivo.

El contribuyente deberá registrar la destrucción o donación de las mercancías en su contabilidad en el ejercicio en el que se efectúen.

Como podemos analizar rápidamente es muy poco lo que regula específicamente a la destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor por lo que más adelante llevaré a cabo un análisis más profundo de esta cuestión. Por lo tanto haremos alusión a otro precepto jurídico que establece el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo número 10 y que dice "no se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas a que se refiere el primer párrafo del artículo 0a. de la ley, (no se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta lo realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del I.S.R.), cuando sean deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.(13).

13.-Pérez Cházuez, José. Prontuario Tributario Correlacionado, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. México, 1995. Págs.1110,1111,1160,1217 y 1218.

Siendo estas las normatividades que regulan en sentido estricto a la destrucción de mercancías que han perdido su valor no nos queda más que reiterar la necesidad de regular más ampliamente esta actividad actual que es sin lugar a duda es un foco de gran riesgo para las autoridades hacendarias en cuanto a la evasión que puede existir por parte de contribuyentes desleales y corruptos.

2.2 PERDIDA DE VALOR

Para efectos de interpretar adecuadamente lo que significa Pérdida de Valor definiremos por separado las partes integrantes de dicho precepto y concluiremos en un análisis más amplio y detallado.

Pérdida significa: "Daño o menoscabo que se recibe en una cosa" (14).

Valor significa: "Cualidad de las cosas, que las hace objeto de precio. Eficacia o virtud de las cosas para producir un efecto" (15).

14.-Sopena, Ramón. Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona España, 1982. Páginas 400 y 639.

15.-Sopena, Ramón. Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona España, 1982. Páginas 400 y 639.

Pérdida significa: "Diferencia desventajosa entre el costo de una operación comercial o financiera y la ganancia"(16).

Valor significa: "Lo que vale una persona o cosa"(17).

Pérdida significa: "Dícese del resultado obtenido cuando el precio a que se vende un bien es inferior a su costo"(18).

Valor significa: "Equivalencia en dinero que puede tener un bien. Grado de utilidad o aptitud que tienen las cosas para satisfacer una necesidad. Importancia"(19).

Valor Original significa: "El precio al que fue adquirido determinado bien".(20).

Valor probable significa: "Es el tiempo que se estima puede durar en servicio determinado bien".(21).

Valor de deshecho significa: "Es el precio que se considera puede tener el bien después de haberse usado durante su vida probable"(22).

16.-García Ramón, Pelayo y Gross. Diccionario Práctico Español Moderno Larousse. Ediciones Larousse, S.A. de C.V. México, 1983.
Página 427

17.-García Ramón, Pelayo y Gross. Diccionario Práctico Español Moderno Larousse. Ediciones Larousse, S.A. de C.V. México, 1983.
Página 607.

18.-Franco Díaz, Eduardo. Diccionario de Contabilidad, Siglo Nuevo Editores, S.A. México, 1980. Página 152 .

Al revisar detalladamente estos preceptos extraídos directamente de diferentes obras seleccionadas, podemos apreciar la gran variedad y diversificación que existen de dichos conceptos y que sin lugar a duda tienen mucha profundidad en su contenido, esto es sin embargo el principal fin de señalar las diferentes definiciones que se presentaron con antelación y de las cuales extraeremos la parte medular de nuestro estudio en cuestión.

En resumen consideramos que una mercancía ha perdido su valor en el momento en que existe deterioro o que por el simple transcurso del tiempo sufre menoscabo en su costo comercial por causas no imputables al contribuyente afectándose así las ganancias que pudieran obtenerse por la comercialización de dichas mercancías lo que da como resultado, la no existencia de -

19.-Franco Diaz, Eduardo. Diccionario de Contabilidad, Siglo Nuevo Editores, S.A. México, 1980. Página 203

20.-Lara Flores, Elias. Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas, S.A. México, 1980. Página 249.

21.-Lara Flores, Elias. Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas, S.A. México, 1980. Página 249.

22.-Lara Flores, Elias. Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas, S.A. México, 1980. Página 249.

una base que se pudiese gravarse para efectos de la recaudación de impuestos que se destinarían para sufragar el gasto público y así cumplir adecuadamente con las finalidades que el Gobierno Federal se propone con dichas recaudaciones.

2.3 MEDIOS DE DETERMINACION DE LAS MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR.

Al igual que se llegó a una conclusión en la definición de lo que es pérdida de valor haremos una separación de las partes que integran este tema.

Empezaremos por delimitar y definir que son medios. De acuerdo al Diccionario Larousse Ilustrado es "Lo que puede servir para un fin determinado. Procedimiento, lo que sirve para conseguir una cosa u objetivo".

El mismo diccionario define a la Determinación como "La fijación con precisión del volumen o contenido de un cuerpo. Señalar eficazmente".

Mercancías de acuerdo al diccionario de Contabilidad vigente en cuanto a su aplicación estricta la define como "Cualquier bien, generalmente mueble, que puede ser objeto de trato o venta".

Por lo que respecta al diccionario aristos de la lengua española nos define los medios como "Todo aquel procedimiento que nos lleva a un fin".(23).

También nos define lo que es determinación y señala "Fijar los términos de una cosa. Señalar, fijar una cosa para algún efecto".(24).

Al igual nos señala que mercancías significa "Cosas que se hacen objeto de trato o venta. Género vendible".(25).

23.-Sopena, Ramón. Diccionario Aristos de la Lengua Española. Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona, 1978. pág.414.

24.-Sopena, Ramón. Diccionario Aristos de la Lengua Española. Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona 1978. pág.219.

25.-Sopena, Ramón. Diccionario Aristos de la Lengua Española. Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona, 1978. pág.418.

Al tener un panorama real de cada concepto podemos entrar directamente a los medios con que cuenta el fisco federal para determinar en que casos se prevé que las mercancías que se van a destruir han perdido realmente su valor a lo cual el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta lo establece de manera indirecta y señala "Los contribuyentes podrán efectuar la destrucción de las mercancías que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, siempre que presenten aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos treinta días antes de la fecha en que pretenda efectuar la destrucción o donación de las mercancías de que se trate. La destrucción sólo podrá efectuarse una vez por cada ejercicio.

Tratándose de productos perecederos (poco durable) en los que se dificulte su almacenamiento o conservación en el plazo a que se refiere el primer párrafo de este artículo, o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucción de mercancías en forma periódica, podrán presentar aviso ante la autoridad administradora correspondiente cuando menos quince días antes de la primera destrucción periódica del ejercicio, señalando un calendario de destrucciones para el mismo ejercicio, el cual podrá considerar destrucciones en forma semanal, quincenal o mensual.

Las destrucciones a que se refieren los párrafos anteriores se deberán efectuar en el día, hora hábil y lugar indicados en el aviso.

En el caso de productos perecederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá conservar durante el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, la copia del acta que al efecto se levante, misma que compruebe el asiento contable respectivo.

El contribuyente deberá registrar la destrucción o donación de las mercancías en su contabilidad en el ejercicio en el que se efectúe.

2.4 FORMALIDADES ANTE INSTITUCIONES HACENDARIAS

Atendiendo a que la simplificación de trámites y procedimientos administrativos es de vital importancia para reactivar la economía, descentralizar la administración pública y por ende propiciar el acercamiento de los contribuyentes se hace necesario adecuar un manual al respecto a efecto de que su contenido simplifique en forma clara y expedita los problemas inherentes a las promociones que los contribuyentes realicen respecto a la deducción del importe de las mercancías en existencia que por el deterioro o otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, de conformidad con el artículo 61 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta al igual

que el artículo 134 del mismo ordenamiento ambos vigentes a la elaboración de este trabajo de tesis profesional.

Es de gran importancia hacer mención que anteriormente se regulaba para efectos del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 24 Bis fracción XVIII y 108 Bis penúltimo párrafo, estableciendo que el importe de las mercancías en existencia que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, se deduzcan de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de la propia Ley; esta reglamentación se encontraba vigente al 31 de diciembre de 1986, y en la actualidad ya se derogaron dichos preceptos, por lo que se dejan más lagunas para su control en dicha destrucción de mercancías. De igual manera en aquellos tiempos los artículos 26 y 132 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecían que:

Para los efectos de la deducción contenida en los artículos 24 bis fracción XVII y 108 bis penúltimo párrafo de la ley, el contribuyente presentará la forma fiscal HISR-25 denominada "Aviso de Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su Valor" y que en la actualidad es el formato fiscal HISR-17 con la misma leyenda, que se presentará ante la Dirección General Técnica de Ingresos, Dirección de Servicios al Contribuyente, subdirección de Autorizaciones "B" Departamento de Autorizaciones de Exenciones y Deducciones o ante la Adminis

Tracción Fiscal Regional o Local, Subadministración Técnica, Departamento de Servicios al Contribuyente, según corresponda cuando menos treinta días hábiles antes de la fecha en que se pretenda efectuar la destrucción de las mercancías de que se trate, adjuntando la forma fiscal HISR-25-1 llamada "Relación de Mercancías que han Perdido su Valor". Esta mecánica subsiste en la actualidad lo único que se modificó fueron los artículos mencionados y los formularios fiscales, haciendo notar además los artículos en vigor, además de los formularios vigentes.

La destrucción sólo podrá efectuarse una sola vez por cada ejercicio. Cuando el contribuyente decida donar las mercancías que hubieran perdido su valor a que se refieren estos artículos, además de la presentación del aviso, deberá observar lo dispuesto en los artículos 24 bis fracción I y 140 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que al efecto establecen que para que proceda la deducción de donativos de los ingresos acumulables de los donantes, es necesario que tales donativos sean destinados para obras o servicios públicos o instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, asimismo a instituciones que proporcionen el servicio público de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez

oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

Tratándose de productos perecederos en los que se dificulte el almacenamiento o conservación en el plazo a que se refiere el párrafo anterior, o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucciones o donaciones de mercancías en forma periódica, podrán presentar la forma HISR-25 denominada "Aviso de Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor", ante la dependencia antes señalada, cuando menos quince días hábiles antes de la primera destrucción, adjuntando la forma HISR-25-2 denominada "Calendario de Destrucción o Donaciones", para el ejercicio, el cual puede contemplar destrucciones en forma semanal, mensual, bimestral, cuatrimestral, semestral, etc., de acuerdo a sus necesidades y basada en él se presentará la forma HISR-25-1 llamada "Relación de Mercancías que han Perdido su Valor", cuando menos con cinco días hábiles de anticipación a la fecha en que se vaya a efectuar cada destrucción o donación.

Cuando los contribuyentes ya hayan presentado su aviso y calendario de destrucción o donación, en su caso y que por sus necesidades requieran llevar a cabo una o más destrucciones o donaciones durante el ejercicio al que correspondió el aviso y en su caso Calendario de destrucciones o donaciones, podrán presentar otro aviso y calendario adicional según corresponda, siempre y cuando se presente con quince días hábiles de

anticipación a la fecha en que se pretenda efectuar la primera destrucción.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 5 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que hayan presentado con errores, omisiones o en formas oficiales equivocadas, los avisos que en los términos de las disposiciones fiscales estén obligados a presentar, podrán rectificarlos mediante avisos complementarios, de darse este supuesto, se debe considerar que los avisos complementarios a los presentados originalmente respecto del aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor, forma HISR-25 y sus anexos, substituyen al original presentado, siempre que los mismos se presenten con la antelación requerida por los artículos 26 y 132 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar la declaración del ejercicio en que se pretenda deducir las mercancías de que se trate.

En el caso de productos percederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá presentar aviso dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de dicho acto, ante la autoridad administradora correspondiente acompañando copia del acta que al efecto se levante, debiendo en su caso, solicitar la Dirección General Técnica o las Administraciones Fiscales Locales correspondientes la forma HISR-25-1 denominada Relación de mercancías que han perdido su

valor, la cual contendrá las mercancías destruidas o decontadas por las autoridades sanitarias. (Anexo 1)

Los contribuyentes deberán presentar los avisos correspondientes ante la Dirección General Técnica de Ingresos, Dirección de Servicios al Contribuyente, Subdirección de autorizaciones "B", Departamento de Autorizaciones de Exenciones y Deducciones, o ante la Administración Fiscal Regional Local, Subadministración Técnica, Departamento de Servicios al Contribuyente, según corresponda, en las formas aprobadas para tal efecto por la S.H.C.P.

El Departamento de Autorizaciones de Exenciones y Deducciones de la Dirección de Servicios al Contribuyente, o bien los Departamentos de Servicios al Contribuyente de las Administraciones Fiscales Regionales-Locales, al recibir los avisos de Destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor, Relación de Mercancías que han perdido su valor, y en su caso Calendario de Destrucciones o Donaciones, deberán de implementar las tarjetas de registro a efecto de inscribir en ellas los datos de los avisos, relaciones y calendarios de destrucciones, mismas que deberán contener los siguientes datos:

- 1.- fecha de presentación del aviso, relación y calendario en su caso.
- 2.- Nombre, denominación o razón social del contribuyente.
- 3.- Número de registro de entrada.

- 4.-Señalar si se trata de destrucción o donación de mercancías.
 - 5.-Monto de la destrucción o donación.
 - 6.-Fecha y hora de la destrucción.
 - 7.-Lugar en que se llevará a cabo.
 - 8.-Datos del Corredor Público Mercantil, Notario Público o Contador Público Independiente registrado en la Dirección General de Fiscalización ante quién se efectuó la destrucción.
 - 9.-Observaciones a los avisos, relaciones y calendarios (extemporáneos, datos incompletos, etc.).
 - 10.-Nombre que en su caso hayan sido designadas para presenciar la destrucción, así como el resultado de la destrucción según constancia de los hechos, levantada por el personal comisionado.
- Todos los avisos de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor y sus anexos que hayan sido recibidos por los Departamentos mencionados, deberán ser descargados en las tarjetas de registro mencionadas con anterioridad, sin embargo aquellas que contienen todos y cada uno de los datos que se establecen en las propias formas oficiales y sus anexos y que se presentaron dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, serán los que puedan presenciar selectivamente conforme a las políticas y directrices que posteriormente se indican.
- Los referidos departamentos, deberán remitir dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de recibo de las mismas, previo aviso el análisis mencionado, tanto los avisos y anexos

que contengan los datos incompletos, errores o aquellos rectificadas de conformidad con el artículo 5 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debiendo el Departamento de fotocopiar los formularios que al respecto se utilicen así como sus anexos, conservándolos a efecto de proporcionarlos cuando se presente la destrucción correspondiente.

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, las promociones que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento surtan sus efectos mediante aviso del contribuyente presenten avisos con datos incompletos o inexactos, o bien cuando se dejen de acompañar algunos de los documentos que prevenga la forma aprobada por la S.H.C.P. razón por la cual de darse éstos supuestos por ningún motivo se deberá presenciar la destrucción, ni se tendrá comunicación por escrito con el contribuyente para solicitarle información alguna, sin embargo cuando el contribuyente tenga acercamiento con la autoridad se le pedirá verbalmente que corrija o complete los datos del aviso o sus anexos. Al efecto cabe indicar que el aviso de Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor, así como el Calendario de Destrucciones o Donaciones fueron omisos respecto de la hora de la destrucción, consecuentemente se solicitará por la vía telefónica o telegráfica que se precise el horario de la destrucción, independientemente de que se presencie o no.

Las autoridades administradoras correspondientes girarán oficio al contribuyente en los casos que se enuncian a continuación, dando por no presentados los avisos de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor y sus anexos: la relación de mercancías que han perdido su valor y calendario de destrucciones o donaciones, siendo los siguientes (Anexos 2 y 3).

1.- Cuando no se cumplan con los plazos estipulados por ley, es decir extemporáneos.

2.- Ante la falta de alguno de los datos requeridos en las formas oficiales, o cuando éstos se proporcionen incompletos.

Cuando los contribuyentes soliciten autorización para destruir o donar mercancías que han perdido su valor, se girará un oficio en el sentido de indicar que deberá presentar el aviso a que se refieren los artículos 26 y 132 en su caso, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo segundo del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1986. (Anexo 4).

3.- Cuando los avisos que surtan efectos de autorización, se seleccionarán las destrucciones a presenciar en base a las siguientes políticas y directrices:

La decisión de presenciarse la destrucción se tomará en base a las tarjetas de registro de avisos, relaciones y calendarios de destrucciones que reflejarán los antecedentes de la empresa, se considerarán las características de los bienes a destruir, el importe total de los mismos y el personal con quien se cuente para esos fines.

1.-Si es la primera destrucción que realiza la empresa, se realizará si los bienes son susceptibles de comercializarse con facilidad o si por tales razones puede haber una recuperación significativa y si con anterioridad no se han presenciado, se hará, si son muchos casos, de cada cinco, uno y los cuatro restantes se presenciaron en los siguientes avisos con la misma política de selección.

2.-Si la última destrucción que realizó la empresa, se llevo a cabo en presencia de personal de S.H.C.P. y se detectaron anomalías graves como son faltantes en un porcentaje superior al 10% del monto total de la misma, o bien que los procedimientos utilizados para la destrucción de mercancías no fueron los adecuados para lograr tal fin, así como cualquier otra anomalía observada, se deberá presenciarse.

3.-Si en la última destrucción que llevó a cabo la empresa y que fue presenciada por el personal de la S.H.C.P. no se detectaron anomalías o si las que hubieron fueron mínimas, no se presenciarse, estándose a los supuestos anteriores.

Si no se dan los supuestos anteriores y al segundo o tercer aviso se observa que nunca se ha presenciado, deberá procurarse hacerlo por una vez, sin perjuicio de los supuestos del inciso dos.

Cuando se determine que debe presenciarse la destrucción se procederá de la siguiente manera:

1.-En el caso de que la destrucción se realice en un lugar lejano a aquel en el que se encuentra la autoridad competente, se requerirá la colaboración de la Administración Fiscal Regional más cercana al lugar donde se realizará la destrucción, enviándose al efecto telegrama para que se designe en auxilio de quien lo requiera, al personal que presencie la destrucción del material, requiriéndose el envío de la constancia de hechos levantada por el personal comisionado, de conformidad con el artículo 132 fracción XV del Reglamento Interior de la S.H.C.P. (Anexo 5).

El personal que se designe deberá tener las siguientes características: sugiriéndose sean dos personas a fin de agilizar el trabajo de revisión.

A.-Capacidad, y entrenamiento técnico.

B.-Ser cuidadoso y diligente.

C.-Ser responsable, observador y tener criterio que le permita desarrollar el trabajo encomendado.

Se formulará el oficio de comisión, en donde se designe al personal que llevará a cabo la diligencia.

El oficio se deberá dirigir al contribuyente y con copia al personal comisionado.(Anexo 6).

Al personal que haya sido seleccionado para llevar a cabo la diligencia, se le proporcionará el expediente del contribuyente, mismo que deberá contener el aviso de Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor, la Relación de Mercancías que han Perdido su Valor, y en su caso el calendario de Destrucciones o Donaciones, mismo que procederá de la siguiente manera:

A.-) Se analizarán las características de los productos en cuestión, lo que le permitirá seleccionar, en su caso, las pruebas que le servirán de base al reportar los hechos de la destrucción de mercancías.

B.-) Seleccionará de entre todas las partidas un grupo parcial de ellas, la muestra o prueba debe ser representativa del resto

de las demás partidas, para lo cual tomará en cuenta los costos unitarios, totales y la cantidad de bienes a destruir.

C.) Las muestras o pruebas selectivas para que sean representativas, deben abarcar los límites, superior, inferior y un intermedio, es decir seleccionará aquellas partidas cuyo costo unitario, cantidad y costo total sea el mayor, menor o intermedio.

El personal designado para presenciar la destrucción, se presentará en el lugar, día y hora que se hayan señalado para tal efecto, con el oficio de comisión respectivo, debiendo de identificarse en su caso.

El original de oficio de comisión se entregará al contribuyente o en su caso al representante legal o a la persona que tenga facultades de administración, el cual deberá comprobar con el poder notarial, esa designación a menos que con anterioridad se haya acreditado la personalidad y conste en el expediente abierto a nombre del contribuyente de que se trate.

El contribuyente o en su caso el representante legal, firmará de recibido el oficio en las copias correspondientes, mismas que deberá devolver al personal comisionado.

El personal designado para llevar a cabo la diligencia en base a las pruebas seleccionadas conforme lo expuesto con anterioridad, procederá a lo siguiente:

1.) Verificará la presencia de los fedatarios a que alude la forma HISR-25 y en caso de ausencia levantará el acta respectiva

haciendo constar dicha omisión sin dar inicio a la destrucción (Anexo 7).

2.) Comprobará físicamente la existencia de las mercancías, las cuales deberán poderse identificar plenamente (contará, pesará, medirá, etc.). Y en caso de que las pruebas selectivas que efectúe se detecte que hay faltantes, deberá ampliarlas e incluso si hay necesidad de revisarlas en su totalidad, lo deberá hacer.

3.) Comprobará que con los métodos utilizados para la destrucción de las mercancías se logre su destrucción.

4.) Presenciará la destrucción total de las mismas.

5.) Procederá al concluir la destrucción, a levantar la constancia de los hechos en la que quede asentado el trabajo realizado y los resultados obtenidos en el mismo. (Anexo B).

Cuando la destrucción de mercancías fue presenciada por personas de la S.H.C.P. y según la constancia de hechos de la destrucción hubieron faltantes, se elaborará oficio en el que se señale el importe a deducir. (Anexo 9). (26)

Como se puede apreciar las formalidades que existen para efecto de la destrucción de mercancías que han perdido su valor son mínimas y las cuales aparentemente cubren el requisito de la forma, pero no así del contenido; ya que en la actualidad se sigue el mismo orden de ideas en la forma pero no así en su regulación normativa ni en las formas fiscales previstas en la ley, las cuales han sufrido grandes cambios y esto parece ser que en lugar de ser para beneficio y protección del fisco es todo lo contrario.

24.- Normatividad Interna del Manual Operation IV Oper. de la S.H.C.P. México, 1993.

ANEXO 1

SOLICITUD DE INFORMACION CUANDO LOS BIENES QUE PERDIERON SU VALOR FUERON DESTRUIDOS O DECOMISADOS POR LAS AUTORIDADES SANITARIAS.

M O D E L O .

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS.....
ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL.....

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Que se sirva proporcionar la documentación que se indica.

México, D.F.,

Con fecha _____presento la forma HISR-25 denominada Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su valor, al cual adjunté copia del acta (oficio) número _____ de fecha _____ expedido por por _____

dependiente de la Secretaría de _____, en la (c)ll
cual se indica que fueron destruidos (decomisados) los productos
que a continuación se indican (anexo) en virtud de que dichos
bienes estaban _____ (motivo de la destrucción o
decomiso).

En relación a lo antes expuesto esta Dependencia con
fundamento en el artículo 10 del Código fiscal de la federación,
es necesario que en un plazo de diez días hábiles contados a
partir de la fecha de recibo del presente se sirva remitir la
relación de los productos destruidos (o decomisados) por la
Secretaría _____, en la forma HISR 25-1,
denominado Relación de Mercancías que han Perdido su Valor.

De no remitir lo solicitado en el plazo señalado no
operará la deducción de dichos inventarios para la determinación
del Impuesto sobre la Renta.

Atentamente.

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION.

ANEXO 2

RESOLUCION EN LA QUE SE INDICA QUE NO SERA DEDUCIBLE EL IMPORTE DE LAS MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR, POR PRESENTARSE EN FORMA EXTEMPORANEA EL AVISO DE DESTRUCCION O DONACION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA
DE INGRESOS _____
ADMINISTRACION FISCAL RE-
GIONAL _____

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- En virtud de la presentación extemporánea de las formas que se indican no será deducible el importe por concepto de las mercancías que han perdido su valor.

México, D.F.,

Con fecha _____ presento la forma HISR-25 Aviso de Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su valor al que adjunto la forma HISR-25-1 Relación de Mercancías que han perdido su valor, y la forma HISR-25-2 Calendario de destrucciones o donaciones (en su caso), dando aviso de que a las horas _____ del día _____ de _____ de _____,

iniciarla la destrucción de mercancías por la cantidad de
Nº _____ (letra) _____
ante la presencia del (nombre del fedatario y los datos de
identificación) _____
en el (lugar donde se efectuará la destrucción) _____

Por lo anteriormente expuesto esta Dependencia, con fundamento en los artículos (24 BIS fracción XVIII para sociedades mercantiles, 108 BIS penúltimo párrafo para personas físicas) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y (26 para empresas y 132 para contribuyentes del Capítulo VI del Título V) de su Reglamento en relación con el artículo segundo del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986, le comunica: Que de conformidad con las disposiciones citadas, para que proceda la deducción del importe de las mercancías que han perdido su valor por causas no imputables al contribuyente para la determinación del impuesto sobre la renta, deberá cumplirse con los requisitos que establece el artículo (26 y 132) del Reglamento de la Ley invocada, que entre otros señala la presentación de un aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos treinta días antes de la fecha en que se efectuará la destrucción de las mercancías de que se trate o cuando por sus actividades el contribuyente tenga necesidad de realizar

destrucciones periódicas, el aviso se presentará cuando menos quince días antes de la primera destrucción periódica, señalando un calendario de destrucciones para el ejercicio. Y en el presente caso no se adecua a los supuestos de aplicación establecidos en el párrafo anterior, toda vez que el aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor, relación de mercancías que han perdido su valor y el calendario de destrucciones o donaciones que en su caso presentó el día _____ de _____ de _____, siendo que, (su primera) dicha destrucción se iniciará el día _____ de _____ de _____, esto es extemporáneamente, motivos y fundamentos por los cuales el citado aviso no surte sus efectos para efectuar la deducción en términos de la referida (fracción XVIII del artículo 24 y del último párrafo del artículo 100) de la ley del impuesto sobre la renta en vigor, por lo consiguiente la cantidad de N\$ _____ (letra) _____ no será deducible de sus inventarios para efectos del impuesto sobre la renta.

A t e n t a m e n t e .

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION

c.c.p. Dirección General de Fiscalización _____

c.c.p. Subadministración Fiscal Regional _____

ANEXO 3.

RESOLUCION EN LA QUE SE COMUNICA QUE LAS FORMAS OFRECIDAS SE CONSIDERAN COMO NO PRESENTADAS POR ESTAR INCOMPLETOS LOS DATOS.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS _____

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL _____

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Toda vez que los datos requeridos en las formas fiscales que se citan no se proporcionaron éstas se consideran como no presentadas.

México, D.F.,

Con fecha _____ presentó la forma HISR-25 denominada aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor, HISR.25-1 llamada relación de mercancías que han perdido su valor y la forma hisr-25-2 denominada calendario de destrucciones o donaciones, (en su caso) dando aviso que a las _____ horas del día _____ de _____, iniciaría la destrucción de mercancías por la cantidad de N\$ _____ (letra) _____ ante la presencia de (nombre del fedatario y sus datos de identificación) _____

en el (lugar donde se destruiría) _____
 faltando los datos siguientes (redactar) _____
 y que las citadas formas fiscales solicitan.

Por lo anteriormente expuesto, esta Dependencia con fundamento en los artículos (24 BIS fracción XVIII y 108 BIS penúltimo párrafo) de la ley del impuesto sobre la renta y (26 y 132) de su reglamento y artículo segundo del decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta, publicado el 31 de diciembre de 1986, en relación con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y 7 de su reglamento le comunica:

Toda vez que el aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor presentado el día de de , y sus anexos: relación de mercancías que han perdido su valor y calendario de destrucciones o donaciones de mercancías que han perdido su valor (en su caso), no cumplen con los requisitos establecidos en el art. 26 y 132 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta en vigor en relación con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, al no proporcionar los siguientes datos: _____
 se considera como no presentado, consecuentemente la cantidad de N\$ _____ (letra) _____

no será deducible de sus inventarios para efectos del impuesto sobre la renta.

A t e n t a m e n t e .

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION

c.c.p. Dirección General de Fiscalización_____

c.c.p. Subadministración Fiscal Regional_____

ANEXO 4

CONTESTACION CUANDO SE SOLICITE AUTORIZACION PARA DESTRUIR O DONAR MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS _____

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL _____

Que para efectos de la deducción del costo de las mercancías que pretende (destruir o donar), deberá presentar el aviso en los términos establecidos en la disposición que se indica.

México, D.F. ...

Su escrito de fecha _____

Con el citado en antecedentes, se solicita su autorización para destruir o donar mercancías con un costo total de H\$ _____ (letra) _____ que determinó sin utilidad para la empresa con el fin de deducir su importe para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal comprendido del _____ de _____ de _____

En relación con lo anteriormente expuesto, esta Dependencia le comunica:

Que para efectos de la deducción a que hace referencia el artículo 24 BIS fracción XVIII y 108 BIS penúltimo párrafo de la ley del impuesto sobre la renta, publicado en el diario oficial de la federación del 31 de diciembre de 1986, deberá presentar el aviso a que se refiere el artículo 26 y 132 del reglamento de la ley mencionada, en vigor a partir del 1 de marzo de 1984, al efecto presentará las formas HISR-25-1 relación de mercancías que han perdido su valor, y en su caso HISR 25-2 calendario de destrucciones o donaciones.

A t e n t a m e n t e .

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION

ANEXO 5.

REQUERIMIENTO DE COLABORACION PARA PRESENCIAR LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS _____

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL _____

T E L E G R A M A

México, D.F.,

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL .

DEL _____

_____ En relación al aviso presentado (día) de _____ de _____ de _____. (Nombre del contribuyente), afectuó destrucción de mercancías obsoletas con valor de M\$ _____ se solicita comisiona personal a efecto verificar diligencia a realizar en (lugar donde se llevará a cabo la destrucción) _____ hora, el _____ del _____ -año en curso, nombre del fedatario _____

Enviando original de constancia de hechos a esta Dependencia con fundamento en el artículo 132 fracción XV del reglamento interior de esta Secretaría.

ANEXO 6

OFICIO DE DESIGNACION DE PERSONAL PARA PRESENCIAR LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS _____

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL _____

Se comisiona a los C.C. _____

y _____

a efecto de que concurren a la diligencia que se indica.

México, D.F.,

Se comisiona a los C.C. _____

y _____ para presenciar la destrucción de las mercancías que realizará (nombre, razón o denominación social del contribuyente), a las _____ hrs., del día _____ de _____ de _____, en (lugar donde se efectuará la destrucción), con motivo del "aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor", presentado en esta Dependencia el _____ de _____ de _____.

En tal virtud se servirá proporcionar a los comisionados designados las facilidades necesarias con objeto de que cumplimenten dicha labor.

Atentamente,

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION.

c.c.p. Comisionado.

c.c.p. comisionado.

ANEXO 7

CONSTANCIA DE HECHOS POR FALTAR EL FEDATARIO QUE CERTIFIQUE LA
DESTRUCCION DE MERCANCIAS.

M O D E L O.

Constancia de hechos de la destrucción de mercancías a efectuar
en la empresa _____.

En la ciudad de _____, siendo las _____ hrs. del día _____
de _____ de _____, hora y fecha señalada en el Aulso

de Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su valor
(HISR-25), o en su caso Calendario de Destrucciones o Donaciones
(HISR-25-2) presentado en la Dirección General Técnica de

Ingresos o Administración Fiscal Regional, el día _____ de _____
de _____, al que le correspondió el Registro _____

para que diera inicio la destrucción de referencia, con un
aporte de B/\$ _____ (letra) _____

según la relación de mercancías que han perdido su valor (HISR-
25-1), presentado el día _____ de _____ de _____, ante la

citada dependencia. Se reunió en el domicilio sito en el
número de la calle _____ Col. _____ en esta

Ciudad, por parte de la empresa el C. _____
(puesto) _____, Y de la (Dirección General

Técnica de Ingresos o Administración Fiscal Regional) los CC. _____

conforme al oficio de comisión número _____ de fecha
de _____ de _____, expedido por _____

_____ sin la presencia del Contador Público Independiente, Notario Público o Corredor Público Mercantil (nombre) _____ con registro ante las autoridades fiscales o número de autorización que faculte a los fedatarios (número) _____ C. _____ por (motivos) _____

según manifestó el representante legal. Al efecto el personal comisionado manifestó a los presentes que ante la ausencia del fedatario C. _____ no podía llevarse a cabo la diligencia, en virtud de que no se cumplió con uno de los requisitos establecidos en el acido de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor presentado por la empresa el día _____ de _____ de _____. Firmado para la presente constancia las personas mencionadas. En su caso, con excepción del (los) C. (CC.) _____ representante (s) de la empresa que se negó (rón) a hacerlo o porque consideró (considerarón) no necesario.

Por la empresa, _____ El Contador Público Independiente
_____ Notario Público, o Corredor Público

El C. por la _____
S.H.C.P. _____

ANEXO B

CONSTANCIA DE HECHOS DE LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS.

M O D E L O.

Constancia de hechos de la destrucción de mercancías efectuada en la empresa_____

En la Ciudad de_____, siendo las_____hrs del día_____de_____de_____, hora y fecha señalada en el aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor. (HISR-25) o en su caso calendario de destrucciones o donaciones. (HISR-25-2), presentado en la dirección técnica de ingresos u administración fiscal regional el día_____al que le correspondió el Registro_____, para que diera inicio la destrucción de referencia con un importe de H\$_____ (letra)_____.

según la relación de mercancías que han perdido su valor (HISR 25-1), presentado el día_____de_____de_____, ante la citada dependencia. Se reunieron en el domicilio sito en el número_____de la calle_____, Col._____

en esta Ciudad, por parte de la empresa el C._____ (puesto)_____, y el C._____ Contador Público Independiente, Notario Público o Corredor Público Mercantil (nombre)_____

con registro ante las autoridades fiscales o número de autorización que faculte a los fedatarios (número)_____

el C. _____ Y de la dirección general
técnica de ingresos o administración fiscal regional) los CC.

_____ y _____
conforme el oficio de comisión número _____ de fecha _____
de _____ de _____ de _____, expedido por _____
procediéndose a la iniciación de la operación, con la
verificación física de las mercancías, realizando las pruebas
selectivas que abarcaron un _____%, de (costo de mercancías o
cantidad de mercancías) contra la mencionada relación de
mercancías que han perdido su valor, de dicha operación se hacen
las observaciones siguientes: (no se encontraron faltantes, se
encontraron faltantes: descripción, cantidad e importe) _____

habiéndose concluido la destrucción de mercancías por un monto
total de N.º _____, a las _____ hrs. del día _____
de _____ firmaron para constancia las personas mencionadas en
su caso, con excepción del los (CC.) _____
representante (s) de la empresa que se negó (rón) a hacerlo o
porque consideró (considerarón) no necesario.

Por la empresa, _____ El Contador Público Independiente
_____ Notario Público, o Corredor Público
El C. por la _____
S.H.C.P. _____

ANEXO 9

RESOLUCION POR LA CUAL SE COMUNICA EL IMPORTE A DEDUCIR POR CONCEPTO DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR POR VARIANTES EN LAS CANTIDADES.

M O D E L O.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS _____

ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL _____

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El importe de las mercancías obsoletas que no fueron destruidas no es deducible por los motivos que se indican.

México, D.F.,

Con fecha _____ presento el aviso de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor (HISR-25) y la relación de mercancías que han perdido su valor (HISR 25-1), (en su caso calendario de destrucciones o donaciones (HISR 25-2), dando aviso el día _____ de _____ de _____, a las _____ horas iniciarla la destrucción de mercancías por la cantidad de N\$ _____ (letra) _____ en _____ (lugar) _____ y presenciada por (nombre del fedatario público) _____

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

Al efecto esta dependencia comisionó personal para que se constituyera en el lugar, días y horas hábiles señalados conforme al aviso de destrucción presentado por esa empresa, con el fin de verificar la existencia física de las mercancías obsoletas y comprobar su destrucción en los términos de los artículos 42 fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, 64 para la Dirección General Técnica de Ingresos y 113 para las Administraciones Fiscales Regionales, (en su caso) del Reglamento interior de la Secretaría y 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta, en relación con el artículo segundo del decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, personal que asistió los días _____ y _____ de _____ de _____, a verificar la destrucción de mercancías comprobándose que no se destruyeron las siguientes:

DESCRIPCIÓN.	Nº.DE UNIDADES	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL.
--------------	----------------	----------------	--------------

_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

Por lo anteriormente expuesto, esta Dirección le comunica: Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 BIS fracción XVIII o 10 BIS último párrafo (en su caso) de la ley del impuesto sobre la renta vigente a partir del 1 de enero de 1987, y 26 o 112 (en su caso) de su Reglamento en relación con:

el artículo segundo del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1986, será deducible para efectos del impuesto sobre la renta lo que efectivamente se destruya y en virtud de que dicho personal reportó por la cantidad de N\$_____

(con letra)_____

consecuentemente la cantidad de N\$_____

(letra)_____

se ve disminuida por los N\$_____ (letra)_____

que no son deducibles de sus inventarios, toda vez que el importe real a deducir de sus ingresos acumulables, por este concepto, para efectos del impuesto sobre la renta, en su ejercicio fiscal comprendido del _____,

queda en la cantidad de N\$_____

(letra)_____

La presente resolución no prejuzga sobre los costos de las mercancías, mismo que en su oportunidad podrá verificar la autoridad fiscal revisora.

A t e n t a m e n t e .

SUFRAGIO EFECTIVO NO REELECCION

C.e.p. Dirección General de Fiscalización Central. _____

C.e.p. Subadministración de Fiscalización Regional. _____

C A P I T U L O I I I

FORMAS DE CONTROL EN LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS
QUE HAN PERDIDO SU VALOR.

3.1 POR INSTITUCIONES HACENDARIAS.

3.2 POR TERCEROS PERJUDICADOS.

3.3 POR PERITOS DE LA MATERIA.

3.4 PROPUESTA AL PROBLEMA.

3.1 FORMAS DE CONTROL EN LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR POR INSTITUCIONES HACENDARIAS

En primer término la palabra Control, literalmente hablando significa: comprobar, examinar, inspeccionar, revisar. Dirigir, gobernar, dominar.(27)

Por lo que atendiendo a los artículos 61 y 134 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, norma jurídicamente a la destrucción de mercancías que han perdido su valor consideraremos en primera instancia la primera medida de control que tienen las autoridades hacendarias, además de señalar a continuación los aspectos internos que guardan dichas autoridades, las cuales sin lugar a duda son mínimas.

Aspectos internos de control por parte de la S.H.C.P., el Departamento de Autorizaciones de Exenciones y Deduciones de la Dirección de Servicios al Contribuyente, o bien los Departamentos de Servicios al Contribuyente de las Administraciones Fiscales Locales, al recibir los avisos de Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su Valor, deberán implementar tarjetas de registro a efecto de inscribir en ellas los datos de los avisos respectivos y así tener un-

27.-Sopena, Ramón. Diccionario Aristos de la Lengua Española. Editorial Ramón Sopena, S.A. Barcelona, 1978. pág.168.

control inicial de quiénes, cuándo y cómo harán destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor.

Todos los avisos de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor y sus anexos que hayan sido recibidos por las dependencias anteriormente señaladas, deberán ser descargados de las tarjetas de registro mencionadas, sin embargo aquellos que contienen todos los datos que se establecen en las propias formas oficiales y que se presentaron en plazo, serán los que se puedan presenciar selectivamente.

Los referidos Departamentos, deberán remitir al área de fiscalización, dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de recibo de los mismos previo aviso el análisis mencionado, toda la documentación que contenga datos incompletos, errores o rectificaciones, debiendo dicho Departamento fotocopiar dicha información y conservarla a fin de proporcionarlos cuando se presencie la destrucción correspondiente.

De conformidad con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, las promociones que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento surtan sus efectos mediante aviso del contribuyente, se tendrán por no presentadas en aquellos casos en que los contribuyentes presenten avisos con datos incompletos o inexactos, razón por la cual por ningún motivo se deberá presenciar la destrucción, ni se tendrá comunicación por escrito con el contribuyente para solicitarle información.

alguna, sin embargo cuando el contribuyente tenga acercamiento se le pedirá verbalmente que corrija o complemente los datos del aviso y sus anexos conforme lo marca el artículo 31 y 32 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando los contribuyentes soliciten la autorización respectiva para destruir o donar mercancías que han perdido su valor, se les girará oficio en sentido de indicarles a los contribuyentes que deberán presentar los avisos respectivos que al caso competen, para llevar a cabo dicha destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor.

Con los avisos respectivos que surtan efectos de autorización, se seleccionarán las destrucciones a presenciarse en base a las siguientes políticas y directrices que a continuación se señalan:

a).- Si es la primera destrucción que realiza el contribuyente se analizará si las mercancías son susceptibles de comercializarse con facilidad o si por tales razones puede haber una recuperación significativa y sin con anterioridad NO se han presenciado, se hará, si son muchos casos, de cada cinco, uno y los cuatro restantes se presenciaron en los siguientes avisos con las mismas políticas de selección.

b).- Si la última destrucción que realizó el contribuyente, se llevó a cabo en presencia de personal de la S.H.C.P. y se detectaron anomalías graves como son: Faltantes en porcentaje superior al 10% del monto total de los avisos respectivos, o bien que los procedimientos utilizados para la destrucción de mercancías no fueron los adecuados para lograr tal fin, así como cualquier anomalía observada, se deberá presenciarse.

Si en la última destrucción que llevó a cabo el contribuyente y que fue presenciada por el personal de la S.H.C.P. no se detectaron anomalías o si las que hubieron fueron mínimas, NO se presenciara, estándose a los supuestos anteriores.

Si no se dan los supuestos anteriores y al segundo o tercer aviso se observa que nunca se ha presenciado, deberá procurarse hacerlo por una vez, sin perjuicio de los supuestos anteriores. Cuando se determine que debe de presenciarse la destrucción se procederá de la siguiente manera:

1).- El personal que se designe deberá de reunir las siguientes características: sugiriéndose sean dos personas a fin de agilizar el trabajo de revisión.

-Ser una persona capacitada y con entrenamiento técnico.

-Ser cuidadoso y diligente.

-Ser una persona responsable, observador y tener amplio criterio que le permita desarrollar el trabajo encomendado.

Se formulará un oficio de comisión, en donde se designe al personal que llevará a cabo dicha diligencia.

El oficio se deberá dirigir al contribuyente, además con copia al personal designado.

Al personal que haya sido seleccionado para llevar a cabo dicha diligencia, se le proporcionará el expediente respectivo del contribuyente que efectuará dicha destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor el cual deberá contener los avisos respectivos que marca la ley, mismo que procederá de la siguiente manera:

A) Se analizarán las características de los productos en cuestión, lo que le permitirá seleccionar, en su caso, las pruebas o muestras que le servirán de base al reportar los hechos de la destrucción de mercancías.

B) Seleccionará de entre todas las partidas un grupo parcial de ellas, la muestra o prueba debe ser representativa del resto de las demás partidas, para lo cual tomará en cuenta los COSTOS

UNITARIOS, cantidad y COSTO TOTAL sea el mayor , menor o intermedio.

C) El personal designado para presenciar la destrucción, se presentará en el lugar, día y hora que se hayan señalado para tal fin, con el oficio de comisión respectivo, debiendo de identificarse en su caso.

El original del oficio de comisión se entregará al contribuyente o en su caso al representante legal o a la persona que tenga facultades de administración, el cuál deberá comprobar con el poder notarial respectivo, esa designación a menos que con anterioridad se haya acreditado la personalidad y conste en el expediente abierto a nombre del contribuyente de que se trate.

El contribuyente o en su caso el representante legal, firmará de recibido el oficio en las copias correspondientes, mismas que deberá devolver al personal comisionado.

El personal designado para llevar a cabo la diligencia en base a las pruebas seleccionadas, procederá a lo siguiente:

- 1.-Verificará la presencia de los fedatarios y en caso de ausencia levantará el acta respectiva haciendo constar dicha omisión sin dar inicio a la destrucción.

2.-Comprobará físicamente la existencia de las mercancías, las cuales deberán identificarse plenamente (contará, pesará, medirá, etc.). Y en caso de que las pruebas selectivas que efectúe se detecte que hay faltantes, deberá ampliarlas e incluso si hay necesidad de revisarla en su totalidad, lo deberá hacer.

3.-Comprobará que con los métodos utilizados para la destrucción de las mercancías se logre dicho fin.

4.-Presenciará la destrucción total de las mismas.

5.-Procederá a concluir la destrucción, a levantar la constancia de los hechos en la que quede asentado el trabajo realizado y los resultados obtenidos en la misma.

Quando la destrucción de mercancías fue presenciada por personal de la S.H.C.P. y según la constancia de hechos de la destrucción hubieron faltantes, se elaborará oficio en el que se señale el importe a deducir.(28).

20.-Normatividad Interna del Manual Operativo IV Bper.de la S.H.C.P. México, 1993.

Por lo que podemos concluir que aparentemente existe un buen control por parte de las instituciones hacendarias en cuanto a la forma pero no así en el fondo por lo que más adelante daremos una conclusión mas amplia al respecto.

3.2 FORMAS DE CONTROL EN LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR POR TERCEROS PERJUDICADOS.

Por lo que se refiere a este punto en cuanto a las formas de control por los terceros perjudicados, diremos con mucha tristeza que no existen ya que si son minimas las que tienen nuestras instituciones hacendarias son nulas las que tenemos todos los terceros perjudicados con algunas o muchas de las destrucciones de mercancías que han perdido su valor y que a todas luces tienen tinte de evasión fiscal, por lo cual es tema del presente trabajo y que sin lugar a duda afectan el patrimonio de las prestaciones económicas que tiene todo trabajador subordinado a una relación laboral y que al permitirse la destrucción de dichas mercancías que han perdido su valor entre paréntesis son éstas 100% deducibles de impuestos y que afectan directamente a la renta gravable como base del reparto de utilidades a que tienen obligación todas las unidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios y

en general, todos los patrones, sean personas físicas o morales que siendo o no contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, tengan trabajadores a su servicio, además afecta también al fisco federal por permitir disminuir con estas autorizaciones la base gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta, que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 10.

3.3 FORMAS DE CONTROL EN LA DESTRUCCION DE MERCANCIAS QUE HAN PERDIDO SU VALOR POR PERITOS DE LA MATERIA.

Por lo que concierne a este punto existe sin lugar a duda una inquietud mas arraigada por los estudiosos del Derecho al tratar de encontrar mecanismos, formas de control eficaces para evitar que se sigan presentando infracciones y que se llegaran a convertir en delitos tipificados por la ley.

Como ya ha quedado precisado la palabra control desde el punto de vista literal, ahora toca abordarla desde el punto de vista jurídico. Controlar, jurídicamente hablando es ajustar, es aplicar una medida posterior para adecuar un acto al principio fundamental.(29).

En un régimen de los llamados Estados de Derecho, el control opera en dos sentidos : uno inicial de fijación apriorística y otro posterior o de ajuste a posteriori. Primariamente se establecen principios o fundamentos secundariamente, se implantan instrumentos o medios.

A falta de esa instrumentación legal, los pueblos han apelado a ideas, tendencias, nociones racionales que calificaron de Derecho natural. Pero en el sistema del Estado de Derecho, la invocación de principios tiene un primer momento definitorio: el establecimiento de bases positivas, que suelen llamarse principios dogmáticos, porque representan las determinaciones indiscutibles, las puntualizaciones primarias inatacables. En los países de estructura constitucional, como México: esos principios tienen un lugar especial en las leyes fundamentales: La Constitución.

29.-Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1975 pág.35.

En ella con un sentido de catálogo, se introducen las normas inapelables de esos dogmas positivos.(30).

Por lo que el control comienza por establecer en la Constitución bases, por ejemplo, en materia tributaria, los fundamentos significan el contenido y alcance primario de la contribución.

En primer sentido, el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal expresa, "Son obligaciones de los mexicanos (pero las leyes fiscales ordinarias extienden estos deberes a los extranjeros)...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

30.-Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1975 pág.35.

El contenido, la obligatoriedad del tributo, se fija y nace dogmáticamente de este precepto. No es factible (jurídicamente) la negación, la abstención a la discusión de este deber. Lo ha ordenado un dispositivo que tiene el carácter de fundamental, de inapelable, de indiscutible.

Una hipótesis constitucional en la proporcionalidad del tributo ordena que se contribuya de la manera proporcional que establezca la ley ordinaria. No define esa proporcionalidad, no intenta ahondar en conceptos técnicos como lo hace en otros casos como sucede en materia laboral donde se define la jornada máxima, sino que se remite a leyes secundarias para que precisen las coordenadas de esta noción. Ya desde el ámbito constitucional, la necesidad de que el tributo sea proporcional es innegable, porque toca a las leyes fiscales disponer la manera de esa proporcionalidad, no la definición misma de proporción. La importancia del control se manifiesta como un hecho trascendental, por que desde la determinación a priori se eleva, surge la posibilidad de ese ajuste o verificación a posteriori de las exacciones. La equidad, el contribuyente añade una condición más que viene a redondear la hipótesis. La contribución necesita ser equitativa y no solamente proporcional. Tampoco se dice qué sea la equidad, y como en el

caso de la proporción, no se delega en la ley ordinaria la definición del concepto, sino que sencillamente se impone el deber al autor de la norma secundaria: crearla equitativamente.

Naturaleza del control. Al primer momento apriorístico del control, el que consiste en formular la hipótesis del tributo, siguen, también en el plano constitucional, las condicionalidades objetivas.

Si el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal implanta (dogmática, no históricamente) el deber de contribuir, y lo hace encerrándolo en una hipótesis a la que deben adecuarse los casos particulares de las leyes ordinarias: otros preceptos de la misma jerarquía delimitan las circunstancias.

Ya el artículo 28 Constitucional se ha dispuesto una prohibición al legislador, directamente encargado de hacer cumplir normativamente la exigencia, y menciona: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos..."

Naturalmente la exención se determina legislativamente, porque si en el contrato de trabajo se establece que el patrón cubra, a su cargo, el impuesto del trabajador, resulta que prácticamente el sujeto obligado se encuentra exento, pero no cae en la hipótesis de la prohibición constitucional, y así lo han entendido las leyes que combaten esta forma de repercutir el gravamen, estableciendo que en tales casos se entenderá que el

trabajador percibe como remuneración el importe del tributo y por el total debe causarse la tasa: aumento que persigue el fin de evitar estos convenios.

Una segunda condicionalidad en la delimitación constitucional está prevista, en sentido orgánico y procedimental, al establecer el artículo 73, fracción VII de nuestra Constitución Federal:

"El Congreso tiene facultad: ...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto."

Es conocido el postulado lógico: quien enumera excluye. Si la facultad se concede al Congreso, se sustrae de cualquier otra autoridad o entidad, pública o privada. Toca, entonces, ineludiblemente al Congreso, dictar las leyes tributarias; pero ello no significa que el Ejecutivo carezca de intervención, porque ya el artículo 71 constitucional indica: "El derecho de iniciar leyes o decretos compete: I. Al Presidente de la República.....". Luego, si la expedición corresponde al Congreso, la preparación, la elaboración material suele encomendarse al Ejecutivo. Lo que la Constitución exige es que sea el legislador federal quien promulgue el cuerpo legal, si en la práctica, en la realidad, quien hace la ley es un director, un jefe de departamento o simplemente el cuerpo de técnicos de la oficina presupuestal, no se viola la base constitucional

mientras sea formalmente el legislador quien expida el cuerpo legal.

Por otra parte, la estructura federal de la República, influye en la condicionalidad de las leyes tributarias, porque en determinados gravámenes, según el artículo 31, fracción IV Constitucional ya citado, la obligación es de contribuir para los gastos de la Federación, el Estado o el Municipio. Desde el plano federal de la Constitución, surge una distribución de competencias: ciertos tributos provienen del legislador federal y otros se encomiendan a las legislaturas estatales. Con el nombre de facultades reservadas o expresas, la competencia federal se enumera en los preceptos de la Constitución general, desde el mismo artículo 73 Fracción XXIX, artículo 131, y 118.

Clases de control.- Estructurar, distribuir, organizar y formalizar, son momentos apriorísticos del control estatal; pero son insuficientes en cuanto miran destacadamente a las composiciones y momentos de las atribuciones internas, por así decirlo de los poderes públicos.

En la Ley de ingresos debe especificarse el catálogo, el posible grupo de fuentes y objetos de los gravámenes fiscales y las percepciones hacendarias; pero si el legislador común, ya porque como autor material de la ley, no sea el mismo creador de las demás disposiciones sustantivas, o porque no encuentre

Impedimento en trastocar el orden técnico y constitucional, ese legislador viola tales bases y se decide a imponer modificaciones atinentes a otros cuerpos legales; como este sólo hecho, se comprueba de inmediato que los controles apriorísticos son insuficientes.

Es improbable que el órgano estatal, al que se le ha encomendado la elaboración de las leyes ordinarias con apego a ciertos principios se autocontrole y respete sin más esas bases. Por un fenómeno psicológico inexplicable, el autor de las leyes piensa que los deberes y cargas no le afectan, que, en última instancia, unos son los gobernantes y otros los gobernados.

Basta que un perito fiscal pase de abogado de los contribuyentes a director de una dependencia oficial, para que encuentre plausible y necesario lo que antes estimaba inaceptable. Viceversa, no es difícil señalar casos en que los técnicos oficiales sustenten ideas opuestas a las que defendieron mientras dependían de la organización burocrática cuando pasan al sector particular. Ello permite, sin hacer otras consideraciones, sostener que cualquier control apriorístico es insuficiente por estático y unilateral.

No es desconocido este fenómeno por el contribuyente, de ahí proviene el grupo de normas que se han calificado de Garantías Individuales, sino de la más amplia zona de las seguridades que se encuentran plasmadas en la ley fundamental. Por ejemplo, el

artículo 49 Constitucional. Este garantiza la división de Poderes y aún la composición del Legislativo y las condiciones especiales de las facultades extraordinarias.

Los controles a posteriori.- También es conocida esta circunstancia por el mismo constituyente. La historia política y social ha mostrado en las sucesivas etapas de gobierno, las dificultades prácticas a que se enfrenta la realización de estos ideales.

De ahí que la constitución avance un paso más en la búsqueda de los controles suficientes. A los estáticos y activos, concebidos como a priori, se añaden los controles a posteriori que, por ende, se caracterizan por su practicabilidad real.

El sujeto de Derecho, el individuo o el grupo sindicado, cuentan con una garantía, es decir, con una defensa jurídica. No puede la autoridad, sin violar la Constitución, invadir la esfera reservada a la actividad privada. No se trata de consagrar lo que erróneamente se llama derecho de libertad, por que la libertad no es un derecho sino su contenido, lo que se intenta significar con estos vocablos es, no que la ley haga o cree la libertad jurídicamente, sino que impide que su manifestación se coarte, se vulnere. La libertad es atributo del individuo, pero la barrera que impide la intromisión de la autoridad en ese campo exclusivo del sujeto, es netamente normativa.

Con base en lo anterior se concluye que existe intencionalidad positiva por parte de nuestros peritos en la materia pero, ¿existe realmente la contraparte por las autoridades hacendarias para que exista el equilibrio de búsqueda para tales problemas?, es algo que solo el tiempo, el estudio y la perseverancia por innovaciones positivas podrá lograr.

3.4 PROPUESTA AL PROBLEMA.

Después de analizar la figura de la Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor, es evidente que no existe gran intención por parte de nuestras autoridades hacendarias ni por el legislador en regular mas a fondo dicha figura, ya que a simple vista son pocos artículos, y básicamente del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta los que en la actualidad dan por controlada dicha figura.

Por lo que atendiendo a la gran inquietud que despierta en un servidor este problema, y a lo poco reglamentado hasta la actualidad; propongo las siguientes conceptualizaciones que

analizándolas pueden funcionar para lograr realmente controlar esta destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor y que a continuación detallo:

- 1.-La inserción en algún artículo específico del Capítulo II, Sección I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.
- 2.-Que dentro de la mencionada inserción se especifique claramente cuál es el momento preciso para efectuar la deducción por la destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor.
- 3.-Se conceptualice dentro del Código Fiscal de la Federación cuándo una mercancía pierde realmente su valor, esto se puede proponer dentro del Título I, Capítulo Único.
- 4.-Marcar el formulario fiscal que se debe utilizar para dicho efecto.
- 5.-La S.H.C.P. a través de su Reglamento Interior deberá de llevar a cabo una inserción a algún artículo manifestando lo siguiente: "La Secretaría comprobará directamente, el kardex del contribuyente para cerciorarse de la veracidad del costo unitario y así comprobar realmente su valor actual.
- 6.-La S.H.C.P. a través de su Reglamento Interior deberá de llevar a cabo una inserción a algún artículo manifestando lo siguiente: "Si comprueba la Secretaría que dicha Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor se presta para

finos de evasión fiscal deberá turnarlo a la autoridad competente para su total esclarecimiento.

7.-Al igual que el punto 5 realizará la Secretaría visita al contribuyente en su domicilio fiscal para llevar a cabo una prueba previa ocular, con el fin de verificar con antelación si es un producto perecedero; su fecha de caducidad, si no lo es ver físicamente el estado que guarda dicha mercancía por lo que se evaluará con anticipación y se ahorrará tiempo, dinero y personal a ocupar para la comisión que ocasiona dicha destrucción.

8.-Se analizarán previamente los estados financieros del contribuyente que solicite la destrucción o donación de mercancías que han perdido su Valor.

9.-La inserción de alguna multa por incurrir en alguna infracción a las formalidades que requiere la destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor.

10.-Que la S.H.C.P. analice perfectamente la posición financiera del contribuyente y no autorice tan a la ligera todos y cada uno de los avisos de destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor.

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

0.

Primera.-Considero que la figura prevista como "Destrucción o Donación de Mercancías que han perdido su valor", no se encuentra lo suficientemente regulada por nuestras disposiciones tributarias y por lo tanto provoca que los contribuyentes evasores vean a ésta como un foco de atención para considerarla como una forma más que en la actualidad prevalecen de evadir al fisco federal.

Segunda.-De acuerdo a la teoría del fiscalista y crítico Mauro Fasiani es sin lugar a duda la destrucción o donación de mercancías que han perdido su valor un auténtico fraude fiscal aparente y nuestras autoridades hacendarias no hacen nada por corregir dicha falla.

Tercera.-Estas autorizaciones que otorga la S.H.C.P. tan a la ligera para efectos de destruir o donar mercancías que han perdido su valor afectan directamente tanto al fisco como a los trabajadores que prestan sus servicios a los contribuyentes que destruyen y deducen 100% de sus ingresos acumulables, y con esto se ve mermada la parte del reparto de utilidades a que hace mención la fracción IX del apartado "A" del artículo 123 Constitucional, que establece los principios generales; así como los artículos 117 al 131 de la Ley Federal del Trabajo en vigor que establecen los principios constitucionales; así como los-

B.

artículos 14,67-A y 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece la renta gravable de la que habrán de participar los trabajadores. Que conforme al artículo 10. de la Tercera Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, corresponde a éstos participar del 10% de la renta gravable.

Cuarta.-Es la evasión fiscal un fenómeno económico-jurídico actual que afecta la estabilidad de cualquier país y no sólo eso sino que es fiel reflejo de lo que ha existido y prevalece en cuanto a la credibilidad que existe entre el gobierno y los gobernados por lo que respecta al tributo; más sin embargo debemos buscar medidas adecuadas para controlar este y cualquier tipo de evasión fraudulenta.

Quinta.-Los medios de control actual que prevalecen por parte de nuestras autoridades fiscales, son totalmente nulos; por lo que es de gran importancia adecuar las normas fiscales externas como sus normatividades internas para que exista una gran concatenación de las disposiciones fiscales aplicables al caso concreto.

Sexta.-Para efectos de controlar adecuadamente esta figura "Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor", la S.H.C.P. debería de contar con el apoyo de otra Dependencia Governamental, que fuéese del ámbito Salud o del ámbito Comercio.

Séptima.-La interpretación que se le de a esta figura debe ser

C.

con enfoque meramente jurídico, ya que para este efecto se entiende como la búsqueda o esclarecimiento de su sentido mediante el análisis que se realiza de las palabras que la expresan.

Octava.-Según una encuesta que realicé en la Suprema Corte de Justicia de la Nación y en el Tribunal Fiscal de la Federación, solamente encontré dos jurisprudencias que hablaban al respecto de la Destrucción o Donación de Mercancías que han Perdido su Valor y que sin embargo no eran de importancia, por lo que creo que nuestras autoridades hacendarias se encuentran a la deriva de los evasores del fisco.

Novena.-Las medidas que deben tomarse para evitar los fraudes fiscales son las siguientes:

- a) Aplicación estricta de la ley.
- b) Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del tributo.
- c) Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares o extraños a la relación tributaria.
- d) Sanciones más estrictas contra los defraudadores fiscales.
- e) Procedimientos rápidos de ejecución.
- f) Medidas para garantizar inmediatamente el interés fiscal.
- g) Sanciones a terceros que en contubernio inicien negativas colectivas para evadir impuestos.

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

- 1.-Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal, Editorial Miguel Ángel Porrúa., México 1983.
- 2.-Fasiani, Mauro. Principios de Ciencia de la Hacienda, Editorial Aguilar S.A., México 1962.
- 3.-Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México 1983.
- 4.-Lara Flores, Elias. Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas., México 1993.
- 5.-Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Universitaria Potosina., México 1981.
- 6.-Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Ediciones Contables y Administrativas. S.A., México 1981.
- 7.-Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, S.A., México 1981.

8.-Rodriguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal ,Editorial
Harla,S.A.,México 1966.

9.-Sánchez Hernández,Maximo, Derecho Tributario,Editorial
Cárdenas Editor y Distribuidor.,México 1988.

O T R A S F U E N T E S .

1.-Alducin, Mónica. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Editorial Sista, S.A. de C.V. México, 1993.

2.-Franco Díaz, Eduardo. Diccionario de Contabilidad, Editorial Siglo Nuevo Editores, S.A., México 1991.

3.-García Ramón, Pelayo y Gross. Diccionario Práctico Español Moderno Larousse, Ediciones Larousse, S.A. de C.V. México 1983.

4.-Pérez Chávez, José. Prontuario Tributario Correlacionado, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. México, 1995.

LEGISLACION

- 1.-Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.-Compilación de Leyes Fiscales, Edición preparada en la Subsecretaría de Ingresos por la Administración General Jurídica de Ingresos, México 1995.
- 3.-Breviario Fiscal, Vigésima Edición, Editorial Themis, México 1986.
- 4.-Ley Federal del Trabajo.
- 5.-Frontuario Tributario, Correlacionado, Novena Edición, Editorial Ilex Editores Unidos, S.A. de C.V., México 1995.