

00781

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO  
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

14  
2º.

La Administración Tributaria en el Derecho Positivo Mexicano: Límites,  
finalidad, facultades, regulación y estructura

TESIS DOCTORAL

Tomo I

266720

ALUMNO: Manuel L. Hallivis Pelayo

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1998



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis 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.

**RESUMEN EN INGLÉS DE LA TESIS: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO: LÍMITES, FINALIDAD, FACULTADES, REGULACIÓN Y ESTRUCTURA, DE MANUEL LUCIANO HALLIVIS PELAYO**

This Thesis embraces the study of Tax Administration under Mexican Law. To do this, it develops the concepts of taxation and tax administration, including State's Financial Activity, sovereignty, federal system, division of powers, concurrent tax powers, fiscal federalism, administrative co-operation, and the elements of taxation and tax administration. It also analyses the juridical certainty and its applications in tax matters, and studies the contributions' constitutional and theoretical principles, in order to obtain how tax authorities must behave and the key to be efficient and fair.

It also studies the Theory of Tax Administration, developing the concepts of Public Administration, Public Finances and Tax Administration, its elements, orientation, functions, and organization. A study of the historical evolution of the Mexican Tax Administration is undertaken, Taking into account our system of self-assessment, compliance level and fiscal conscience; pointing out its failures and improvements, the reasons of the changes, the ideology underlying them and its effectiveness.

Likewise, it analyses the Mexican Tax Administration Service (TAS), its background, goals, constitutionality, autonomy, functions, civil service, modernization and tax policy share in, finding out its failures, achievements and lacks. Lastly, Tax Administration's challenges are identified, it is confirmed if the TAS fits to Mexican's juridical tradition, and some aspects of its future performance are suggested. It Also analyses rightful tax administration and its role as keeper of the juridical certainty and promoter of voluntary compliance. It is concluded that voluntary compliance promotion, reduction in the cost of the community of meeting their tax obligations, enhanced juridical certainty, and collection effectiveness that contribute to national development trough rightful funding of government activities, depend upon Tax Administration's effectiveness and law compliance, autonomy level, civil service and respect to the legal framework.

## MANUEL LUCIANO HALLIÖIS PELTUNEN

La tesis abarca el estudio de la Administración Tributaria en el Derecho Mexicano, para lo cual se desarrollan los conceptos de potestad y competencia tributarias, incluyendo actividad financiera del Estado, soberanía, sistema federal, división de poderes, concurrencia impositiva, federalismo fiscal, colaboración administrativa, y características de la Potestad y competencia tributarias. Asimismo, analiza a la seguridad jurídica y su aplicación en materia tributaria, estudiando los principios constitucionales, así como a los teóricos de las contribuciones, para obtener el "deber ser" de la actuación de la autoridad tributaria y la llave para que sea realmente eficiente y justa.

También se estudia la teoría de la Administración Tributaria, desarrollando los conceptos de Administración Pública, Hacienda Pública y Administración Tributaria; sus elementos, orientación, funciones que realiza y formas de organización. De la misma forma, tomando en cuenta el enfoque de autodeterminación de los gravámenes de nuestro sistema, el grado de cumplimiento y la conciencia fiscal, se realiza un estudio histórico de la Administración Tributaria Mexicana, detectando sus fallas y avances y aportando las razones que motivaron los cambios, haciendo valoraciones respecto de cada uno de ellos, apuntando la ideología que subyace y su eficacia.

Asimismo, se analiza al SAT, sus antecedentes y objetivos, constitucionalidad, autonomía, atribuciones, servicio fiscal, modernización y participación en la formulación de la política tributaria; determinando sus avances, fallas y deficiencias. Por último, se detectan los retos de la Administración Tributaria, corroborando si el SAT se adecua a nuestra tradición jurídica y se sugieren algunos de los aspectos en los que deberá incidir su acción en el futuro, haciendo juicios de valor respecto del adecuado ejercicio de la Competencia Tributaria, así como de su papel de guardián de la Seguridad Jurídica y de promotor del cumplimiento voluntario. Se concluye que de la eficacia y apego a la ley en el ejercicio de la competencia tributaria; de la autonomía y servicio fiscal con que se dote a la Administración Tributaria; y el respeto a los límites que fijan las leyes, depende que se fomente el cumplimiento voluntario, se reduzcan los costos de cumplir, se fortalezca la seguridad jurídica del contribuyente y se logre una eficiencia recaudatoria que coadyuven al desarrollo nacional, mediante un adecuado financiamiento del mismo.



FALTA PAGINA

No. I

XXXXX

## INDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	X
I. LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIAS EN MÉXICO	1
I.A. Actividad Financiera del Estado	1
I.B. La Potestad Tributaria	4
I.B.1. Concepto de Soberanía	4
I.B.2. El Sistema Federal Mexicano y la División de Poderes	8
I.B.2.a. Los tres niveles de gobierno en México	8
I.B.2.b. El Municipio en México	11
I.B.2.c. La división de poderes en México	13
I.B.2.d. La colaboración de los poderes en México	15
I.B.3. Concepto y características de la Potestad Tributaria	16
I.B.3.a. Concepto de Potestad Tributaria	16
I.B.3.b. Elementos de la Potestad Tributaria	23
I.C. La Competencia Tributaria	25
I.C.1. Noción de Competencia Tributaria	25
I.C.2. Titularidad de la Competencia Tributaria	28
I.C.3. Participación del Estado y la Sociedad en la materia tributaria	31
I.D. La Concurrencia Impositiva	32
I.D.1. Concepto de Concurrencia Impositiva	33
I.D.2. Antecedentes de la Coordinación Fiscal	35
I.D.2.a. Primera Convención Nacional Fiscal	35
I.D.2.b. Segunda Convención Nacional Fiscal	36
I.D.2.c. Tercera Convención Nacional Fiscal	36
I.D.2.d. Otros Antecedentes de la Coordinación Fiscal	37
I.D.3. La Coordinación Fiscal y la Colaboración Administrativa de 1978 a 1991	40
I.D.3.a. Coordinación Fiscal de 1978 a 1991	40
I.D.3.b. Colaboración Administrativa de 1979 a 1991	49
I.D.4. La Coordinación Fiscal a partir de 1992	55
I.D.5. El Municipio y la Coordinación Fiscal	63
I.D.5.a. Situación de los Municipios hasta 1982	64
I.D.5.b. Fortalecimiento Municipal	65
I.D.5.c. La Reforma al Artículo 115 Constitucional y el fortalecimiento de las Haciendas Públicas Municipales. Ejercicio de la Competencia Tributaria Federal por Autoridades Municipales	68
I.D.6. Consideraciones Finales	74
I.E. Conclusiones	76

<b>II.</b>	<b>LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO</b>	<b>79</b>
<b>II.A.</b>	<b>Concepto de seguridad jurídica</b>	<b>79</b>
<b>II.B.</b>	<b>Las Garantías de Seguridad Jurídica. El Principio de Legalidad</b>	<b>89</b>
<b>II.C.</b>	<b>Principios Constitucionales de los gravámenes</b>	<b>99</b>
<b>II.C.1.</b>	<b>Principio de Legalidad Tributaria</b>	<b>102</b>
<b>II.C.2.</b>	<b>Principio de Proporcionalidad</b>	<b>105</b>
<b>II.C.3.</b>	<b>Principio de Equidad</b>	<b>109</b>
<b>II.C.4.</b>	<b>Principio de Destino al Gasto Público</b>	<b>114</b>
<b>II.D.</b>	<b>Principios Teóricos o Doctrinales de los gravámenes</b>	<b>115</b>
<b>II.D.1.</b>	<b>Principios de Adam Smith</b>	<b>116</b>
<b>II.D.1.a.</b>	<b>Principio de Justicia o de proporcionalidad</b>	<b>117</b>
<b>II.D.1.b.</b>	<b>Principio de Certidumbre</b>	<b>126</b>
<b>II.D.1.c.</b>	<b>Principio de Comodidad</b>	<b>128</b>
<b>II.D.1.d.</b>	<b>Principio de Economía</b>	<b>128</b>
<b>II.D.2.</b>	<b>Principios de Fritz Neumark</b>	<b>131</b>
<b>II.D.2.a</b>	<b>Principios de imposición presupuestario-fiscales</b>	<b>133</b>
<b>II.D.2.b.-</b>	<b>Principios de imposición político-sociales y éticos</b>	<b>134</b>
<b>II.D.2.c.</b>	<b>Principios de imposición político-económicos</b>	<b>135</b>
<b>II.D.2.d.-</b>	<b>Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios</b>	<b>137</b>
<b>II.E.</b>	<b>Seguridad Jurídica en materia tributaria</b>	<b>139</b>
<b>II.F.</b>	<b>Conclusiones</b>	<b>141</b>
<b>III.</b>	<b>ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>144</b>
<b>III.A.</b>	<b>La Administración Tributaria como especie de la Administración Pública</b>	<b>144</b>
<b>III.A.1.</b>	<b>Administración Pública</b>	<b>144</b>
<b>III.A.2.</b>	<b>Administración Financiera</b>	<b>151</b>
<b>III.B.</b>	<b>Hacienda Pública, Fisco y Administración Tributaria</b>	<b>153</b>
<b>III.B.1</b>	<b>Hacienda Pública y Fisco</b>	<b>153</b>
<b>III.B.2.</b>	<b>Concepto de Administración Tributaria</b>	<b>156</b>
<b>III.C.</b>	<b>La Administración Tributaria y el ejercicio de la Competencia Tributaria</b>	<b>159</b>
<b>III.C.1.</b>	<b>La Administración Tributaria como Sujeto Activo de la Relación Tributaria</b>	<b>160</b>
<b>III.C.2.</b>	<b>Alcance de la Competencia Tributaria</b>	<b>161</b>
<b>III.D.</b>	<b>Definición de Administración Tributaria</b>	<b>163</b>

III.E.	Orientación de la Administración Tributaria	163
III.F.	Organización de una Administración Tributaria	167
III.F.1.	Acción y finalidad de la Administración Tributaria	167
III.F.2.	Funciones de una Administración Tributaria	168
III.F.2.a.	Noción de Función	168
III.F.2.b.	Clasificación de las funciones de la Administración Tributaria.	
	Funciones Esenciales y Funciones de Apoyo	169
III.F.2.b.i.	Función de recaudación	169
III.F.2.b.ii.	Función de Control de Obligaciones	175
III.F.2.c.iii.	Función de Comprobación del Cumplimiento	179
III.F.2.b.iv.	Funciones Auxiliares o de Apoyo de la Administración Tributaria	188
	1 Registro de Contribuyentes	188
	2 Jurídica o Técnica de ingresos	191
	3 Recursos Humanos y Materiales	192
	4 Contabilidad de Ingresos e Informática	193
	5 Asistencia al Contribuyente	194
	6 Otras Funciones de Apoyo	197
III.F.2.c.	Estructura de la Administración Tributaria	198
II.F.2.c.i.	La organización por impuestos	199
II.F.2.c.ii.	La organización por funciones	200
II.F.2.c.iii.	organizaciones mixtas	201
II.F.2.c.iv.	organización por segmentos	202
II.F.2.d.	Descentralización Geográfica de la Administración Tributaria	202
II.F.2.e.	Necesidad de una Estructura Adecuada de la Administración Tributaria	203
III.G.	Conclusiones	206
IV.	EVOLUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA EN EL MARCO DE UN SISTEMA DE AUTODETERMINACIÓN DE LOS GRAVÁMENES	208
IV.A.	Sistema Tributario Mexicano. Autodeterminación de los Gravámenes	208
IV.A.1.	Efecto del incumplimiento en un sistema de autodeterminación de los gravámenes	210
IV.A.2.	Promoción del cumplimiento voluntario	214
IV.B.	Antecedentes de la Administración Tributaria En México	219
IV.B.1.	Antecedentes de la Administración Tributaria hasta 1977	220
IV.B.1.a.	Algunos Antecedentes 1821-1947	220
IV.B.1.b.	Antecedentes de la Administración Tributaria 1947-1958	225
IV.B.1.c.	Antecedentes de la Administración Tributaria 1959-1964	226
IV.B.1.d.	Antecedentes de la Administración Tributaria 1965-1970	230
IV.B.1.e.	Antecedentes de la Administración Tributaria 1971-1976	231

IV.B.2.	Antecedentes y Evolución organizacional de la Administración Tributaria Mexicana de 1977 a 1997	234
IV.B.2.a.	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1977. Separación del Área de Egresos, falta de integración de la Administración Tributaria	235
IV.B.2.a.i.	Acuerdo de Adscripción 1977. Auditoría Fiscal deja de pertenecer al área de ingresos	239
IV.B.2.a.ii	Acuerdo Delegatorio de facultades 1977	241
IV.B.2.a.iii.	Modificación al Acuerdo de Adscripción 1979. Auditoría Fiscal regresa al área de Ingresos	241
III.B.2.b.	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1979. Modelo Integral de Recaudación y Organización por Funciones de la Administración Tributaria	242
III.B.2.b.i.	Filosofía del Cambio. El Modelo Integral de Recaudación y su concepción del Proceso Recaudatorio	243
IV.B.2.b.ii.	La Organización por Funciones de la Administración Tributaria	246
IV.B.2.b.iii.	La Operación Desconcentrada y la Colaboración Administrativa	250
IV.B.2.b.iv.	El Proceso Recaudatorio en el marco de un Modelo Integral de Recaudación	251
IV.B.2.b.v.	Acuerdo de adscripción orgánica de 1979	255
IV.B.2.b.vi.	Acuerdo Delegatorio y de Adscripción de 1980	255
III.B.2.b.vii.	Acuerdo de Adscripción Orgánica y Delegación de Facultades de 1981	256
IV.B.2.b.viii.	Reformas al Reglamento Interior de 1982	256
IV.B.2.c.	Reglamento Interior de 1983. El Sistema Integral de Administración Tributaria	257
IV.B.2.c.i.	Filosofía del Cambio. El Sistema Integral de Administración Tributaria y el Fortalecimiento Estructural	258
IV.B.2.c.ii.	Aspectos Estructurales	261
IV.B.2.c.iii.	Acuerdo de Adscripción Orgánica de 1983	262
IV.B.2.c.iv.	Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1983	263
IV.B.2.c.v.	Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1984	263
IV.B.2.c.vi.	Reformas al Reglamento Interior del 25 de abril de 1985	263
IV.B.2.c.vii.	Reformas al Reglamento Interior del 19 de agosto de 1985. Desaparición de la Subsecretaría de Inspección Fiscal	264
IV.B.2.d.	Reglamento Interior de 1988. Creación de las Coordinaciones de Administración Fiscal y ejercicio de la función de liquidación por parte de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal	265
IV.B.2.d.i.	Filosofía del Cambio. Modernización de la Administración Tributaria	265
IV.B.2.d.ii.	Aspectos Estructurales	268
IV.B.2.d.iii.	Acuerdo de Adscripción de 1988. Se Adscribe la Unidad de Precios y Tarifas a la Subsecretaría de Ingresos	270
IV.B.2.d.iv.	Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1988	271
IV.B.2.d.v.	Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1988	271
IV.B.2.e.	Reglamento Interior de 1989	272
IV.B.2.e.i.	Acuerdo de Adscripción de 1989	273
IV.B.2.e.ii	Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1989	274

IV.B.2.e.iii.	Acuerdo Delegatorio de 1989	274
IV.B.2.e.iv.	Acuerdo de Reformas al Acuerdo de Adscripción Orgánica de 1989. Adscripción del área de aduanas a la Administración Tributaria	274
IV.B.2.e.v.	Decreto de 1990 de Reformas al Reglamento Interior	276
IV.B.2.e.vi.	Acuerdo de Circunscripción de 1990. Compactación del Esquema de Oficinas Federales de Hacienda	277
IV.B.2.e.vii.	Decreto de Circunscripción de Aduanas de 1990	278
IV.B.2.e.viii.	Reformas al Reglamento Interior de octubre de 1990	278
IV.B.2.e.ix.	Acuerdo de Circunscripción de 1991	279
IV.B.2.e.x.	Decreto de Reformas al Reglamento Interior de 1991	280
IV.B.2.e.xi.	Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1991	280
IV.B.2.f.	Reglamento Interior de 1992. Fusión con la Secretaría de Programación y Presupuesto	281
IV.B.2.f.i	Acuerdo de adscripción de 1992	282
IV.B.2.f.ii.	Decreto de Reformas al Reglamento Interior de junio de 1992	282
IV.B.2.f.iii.	Acuerdo de 1992 de Modificación al de Adscripción	283
IV.B.2.g.	Decreto de 1993 que Reforma al Reglamento Interior	283
IV.B.2.g.i.	Filosofía del Cambio. Reestructuración y Modernización	283
IV.B.2.g.ii.	Cambio en la Organización. De "Direcciones y Coordinaciones" a "Administraciones". Administraciones Especiales	284
IV.B.2.g.iii.	Acuerdo de Adscripción de 1993	288
IV.B.2.g.iv	Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1993	288
IV.B.2.g.v.	Reformas de 1993 al Acuerdo Delegatorio	289
IV.B.2.g.vi.	Acuerdo de 1993 de Reformas al de Circunscripción	289
IV.B.2.g.vii.	Decreto de agosto de 1993 de Reformas al Reglamento Interior	290
IV.B.2.g.viii.	Acuerdo de agosto de 1993 de Reformas al de Adscripción	290
IV.B.2.g.ix.	Acuerdo Delegatorio de febrero de 1994	291
IV.B.2.g.x.	Acuerdo de octubre de 1994 de Reformas al Delegatorio	291
IV.B.2.h.	Reglamento Interior de septiembre de 1996	292
IV.B.2.h.i.	Acuerdo de Adscripción de 1996	293
IV.B.2.h.ii.	Acuerdo de Circunscripción de 1996	293
IV.B.2.h.iii.	Reformas y Adiciones de diciembre de 1996 al Reglamento Interior	293
IV.C.	Comentario Final. Reflexiones sobre la Evolución Estructural de la Administración Tributaria Mexicana. Conclusiones	294
V.	CONSIDERACIONES JURÍDICAS SOBRE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	298
V.A.	Antecedentes del Servicio de Administración Tributaria	298
V.A.1.	Proyecto de Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario	299
V.A.2.	Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000	302
V.A.3.	Informe de Gobierno 1995	303
V.A.4.	Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000	304

V.B.	Los Objetivos del Servicio de Administración Tributaria a la Luz de la Seguridad Jurídica del Contribuyente	305
V.B.1.	Objetivo Central	305
V.B.2.	Constitución de un Órgano Especializado en Administración Tributaria	306
V.C.	Naturaleza Jurídica del Servicio de Administración Tributaria	311
V.C.1.	Formas de Organización Administrativa	312
V.C.1.a.	Poder Ejecutivo Federal	312
V.C.1.b.	Formas de Organización Administrativa en materia federal	313
V.C.1.c.	Centralización Administrativa	315
V.C.1.c.i.	Noción de centralización administrativa y de vínculo jerárquico	315
V.C.1.c.ii.	Poderes implícitos en la relación jerárquica	316
V.C.1.c.iii.	Conformación de la centralización administrativa	320
V.C.1.d.	Desconcentración Administrativa	321
V.C.1.e.	Descentralización Administrativa	326
V.C.1.f.	Ventajas y desventajas de la descentralización. Diferencia con la desconcentración	329
V.C.1.g.	Otras Entidades Paraestatales	331
V.C.2.	El Servicio de Administración Tributaria como Órgano Desconcentrado	332
V.C.2.a.	El Servicio de Administración Tributaria como Autoridad	335
V.C.2.b.	Objeto del Servicio de Administración Tributaria	338
V.D.	Constitucionalidad de la Ley del SAT	339
V.E.	Autonomía Técnica, Financiera y de Gestión de la Administración Tributaria	343
V.F.	Nombramientos en el Servicio de Administración Tributaria	349
V.F.1	Nombramientos en el SAT	349
V.F.2	Ratificación por el Senado de la República	352
V.G.	Atribuciones y Competencia del Servicio de Administración Tributaria	356
V.H.	Servicio Fiscal de Carrera	361
V.H.1.	Remuneración Adecuada. Los Fondos de Estímulos derivados de la aplicación de Multas Fiscales	362
V.H.2.	Principios del Servicio Fiscal de Carrera	364
V.I.	Instancias de Consulta. El Consejo Asesor Fiscal	365
V.J.	Modernización de los Procedimientos en el SAT	368
V.K.	Régimen Transitorio	368

V.L.	Estructura del Servicio de Administración Tributaria	370
V.L.1.	Reglamento interior del SAT de 1997	370
V.L.1.a.	Cambios Estructurales en relación con la Subsecretaría de Ingresos en funciones hasta julio de 1997	370
V.L.1. b.	Participación del Servicio de Administración Tributaria en la Formulación de la Política de Ingresos	371
V.L.1.c.	Servicios al Contribuyente en el Servicio de Administración Tributaria	372
V.L.2.	Reformas de 1988 a los Reglamentos Interiores del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	373
V.M.	Conclusiones	376
VI.	HACIA UNA NUEVA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA MÉXICO. RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA	380
VI.A.	Límites y Objetivos de la Administración Tributaria	380
VI.B.	Promoción del Cumplimiento Voluntario	385
VI.B.1.	Causas del Incumplimiento	385
VI.B.2.	Acción de la Administración Tributaria para promover el cumplimiento	387
VI.C.	El Servicio de Administración Tributaria frente a la Promoción del Cumplimiento Voluntario	391
VI.D.	Eficacia de la Administración Tributaria. Capacidad de Respuesta ante el Incumplimiento	397
VI.E.	Promoción del Cumplimiento Voluntario. Servicios al Contribuyente	404
VI.E.1.	Asistencia al Contribuyente y Difusión	404
VI.E.2.	Aceptación Social. Cambio de Enfoque: de "Contribuyente" a "Receptor de los Servicios"	407
VI.E.3.	Simplificación y Permanencia del Sistema Tributario. Certeza Jurídica	410
VI.E.4.	Emisión de Normatividad	414
VI.E.5.	Complementación Legal	418
VI.E.6.	Concertación con sectores específicos de contribuyentes	419
VI.F.	Cultura Fiscal	420
VI.F.1.	Educación Tributaria	421
VI.F.2.	Comunicación Social	423



VI.G.	Servicio Fiscal de Carrera	424
VI.G.1.	Capacitación y Desarrollo Integral	427
VI.G.2.	Promoción de la ética profesional en la Administración Tributaria	431
VI.H.	Modernización de la Administración Tributaria	435
VI.I.	Consideraciones Finales	437
VI.J.	Conclusiones	439
CONCLUSIONES		443
Conclusiones Generales		443
Objetivos de la Tesis		455
Consideraciones Finales		457
BIBLIOGRAFÍA Y HEMEROGRAFÍA		459
LISTADO DE ABREVIATURAS		477
LISTADO DE AGRADECIMIENTOS		478

## INTRODUCCIÓN

La política de ingresos es de primordial importancia para cualquier país, ya que influye en forma determinante sobre su desarrollo. Por un lado, el nivel de recaudación que propicia determina las posibilidades de financiamiento de una nación, al allegar al Estado los recursos que requiere para el cumplimiento de sus fines y, por el otro, influye sobre los niveles de ahorro privado e inversión.

Existe consenso en que la legislación tributaria de todo país en desarrollo debe alentar la competitividad de la economía, el empleo y el desempeño eficiente de los mercados, otorgar seguridad jurídica al contribuyente y marcar directrices generales para redistribuir en forma efectiva el ingreso nacional.

Sin embargo, ninguna legislación tributaria por sí sola logra sus fines si, para el ejercicio de la competencia tributaria no se apoya en un aparato recaudatorio eficiente y justo. Un sistema tributario que no cuenta con una administración adecuada no se desarrolla en forma óptima, y resulta costoso para los contribuyentes y para el propio gobierno.

El sistema fiscal federal mexicano se basa en la autodeterminación de los gravámenes, lo cual significa que es el propio contribuyente el que fija la cantidad que debe pagar al fisco federal, en cumplimiento de la legislación correspondiente. La razón por la que el sistema se diseñó así, consiste básicamente en la facilidad que implica, tanto para la autoridad como para los contribuyentes, el que sean éstos últimos quienes determinen las cantidades que deben pagar, además de que se encuentra basado en la confianza en los contribuyentes.

En esas condiciones, resulta una prioridad nacional el que se genere un cumplimiento masivo, espontáneo, oportuno y correcto de las obligaciones

tributarias. Para ello, el Estado debe contar con instrumentos que induzcan el cumplimiento masivo, y, asimismo, con mecanismos que le permitan verificarlo, pero siempre con pleno respeto al marco jurídico que le rige.

Por otra parte, uno de los temas que más ha interesado a los estudiosos del Derecho en México es el relativo a la seguridad jurídica. Este tema, cobra particular relevancia cuando se refiere a la materia tributaria, puesto que no sólo involucra intereses del particular que pudieran ser vulnerados por la autoridad, sino, en contrapartida, al interés del fisco federal.

Precisamente de la eficacia y apego a la ley en el ejercicio de la competencia tributaria, depende tanto que, por una parte, el País obtenga en forma oportuna y suficiente los recursos necesarios para financiar su desarrollo, como que se fortalezca la seguridad jurídica del contribuyente y se promueva un adecuado cumplimiento del marco jurídico de esta materia.

En otras palabras, se tiene que lograr un balance que permita armonizar la seguridad jurídica con las finanzas públicas nacionales, un adecuado equilibrio entre la eficiente recaudación y una plena seguridad jurídica del contribuyente. En este sentido, la acción de la Administración Tributaria Federal es muy importante puesto que es a través de ella que el Ejecutivo Federal ejerce la competencia tributaria y a la que, en última instancia, toca cuidar ese balance, respetando en todo momento los principios constitucionales que rigen en la materia tributaria.

Desde hace más de una década existe una marcada tendencia internacional encaminada a modernizar las administraciones tributarias, mediante la constitución de nuevas instituciones, o bien a través del fortalecimiento y transformación de los existentes, a efecto de realizar esta función de manera eficaz, eficiente, justa y equitativa. Después de varios años de estudios por parte de la autoridad, México intenta incorporarse a esta tendencia.

Este cambio ha sembrado muchas inquietudes, tanto entre los propios administradores tributarios como en los estudiosos en la materia, puesto que significa una gran oportunidad para que el País cuente con una Administración Tributaria a la altura de las más modernas y eficientes del mundo.

Ante esas interrogantes y el escaso material académico disponible en materia de Administración Tributaria en México, se consideró que resultaba oportuno realizar una investigación que analizara los instrumentos legales que sirven de fundamento para la actuación de las autoridades fiscales; los procedimientos legales que se han diseñado para el cumplimiento de sus funciones; su organización y estructura; y, sobre todo, detectara cuales son los límites que existen para el ejercicio de la competencia tributaria, compilara los aspectos fundamentales y, en lo posible, desarrollara los principios esenciales que se deben cumplir para que la función se desarrolle en forma óptima y con estricto cumplimiento al marco jurídico que le rige.

Esto implicaba no sólo aportar una panorámica académica completa respecto de la materia, sino, a la luz del derecho y con una perspectiva crítica, apuntar las posibles alternativas para mejorar la Administración Tributaria mexicana en beneficio del contribuyente y del propio Fisco Federal.

La presente tesis es la materialización de un propósito que surge de las reflexiones y experiencias surgidas desde 1973 a la fecha, tiempo en el que se ha tenido estrecho contacto con esta materia. Se consideró que 1996 era un buen momento para iniciar una investigación de este tipo dado que poco antes, en el Diario Oficial del 15 de diciembre de 1995, se publicó el Decreto en cuyo Artículo Primero se contiene la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Esta ley asignó las atribuciones de determinación y recaudación de contribuciones federales, que desde el 31 de enero de 1959 había venido

ejerciendo la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a un órgano desconcentrado creado en la misma ley y denominado "Servicio de Administración Tributaria", al cual otorgó el carácter de autoridad fiscal. Esta transformación se había identificado por los estudiosos como uno de los cambios de mayor trascendencia en materia fiscal en los últimos treinta años.

Dentro de los aspectos más trascendentes que involucraba este cambio se encontraban, la creación de un Servicio Fiscal de Carrera y la modernización de los sistemas, que redundarían en una mayor profesionalización de los administradores tributarios y una mejor calidad de los servicios que se proporcionan al contribuyente.

Un cambio de esta naturaleza requiere, para su funcionamiento, que siempre estén presentes los elementos oportunidad, eficiencia, eficacia, economía y uniformidad, además del aspecto que ya se comentó, de alejamiento y separación de la Administración Tributaria de cualquier influencia de carácter político. Además, se tiene que ponderar si se adapta a nuestra tradición jurídica y tiene visos de efectividad al aplicarse a la realidad mexicana.

Por todo esto, resultaba de primordial importancia que este cambio fuera analizado a la luz de la Ciencia Jurídica, buscando descubrir sus puntos débiles y las áreas de oportunidad en materia legal, para que, al apuntarlas oportunamente, se logre que el avance sea verdaderamente óptimo y consistente. Uno de los aspectos importantes, era analizar si no se estaba importando, en forma improvisada, una figura ajena a nuestra tradición jurídica y sus posibilidades de éxito.

Con la creación del SAT se abría la expectativa de un mejoramiento sustancial en la administración de los gravámenes, la recaudación de los ingresos y el servicio al contribuyente. Era un paso que la nación debía capitalizar, al

tiempo que era una buena oportunidad para aportar, oportunamente, sugerencias para un mejor ejercicio de la competencia tributaria, en beneficio de los contribuyentes y del propio fisco.

Para ello, resultaba conveniente contar con un sustrato académico que apoyara este cambio. Sin embargo, aún cuando la investigación en materia tributaria en nuestro país es, en ciertos casos, nutrida, se ha centrado principalmente en el análisis de las contribuciones, en aspectos de aplicación de las normas y en cuestiones prácticas más relacionadas con el cómo contribuir, dejando a un lado el estudio de las implicaciones jurídicas de la mayor parte de las acciones de la Administración Tributaria.

De hecho, lo poco que hay en nuestro país sobre Administración Tributaria se concentra principalmente en la participación (gubernamental en su mayoría) en foros internacionales, a través de organismos como el Centro Interamericano de Administradores Tributarios y, sobre todo, en los análisis que llevan a cabo, en su ámbito interno, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el propio SAT o, en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la propia Dependencia, las Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas y el INDETEC, pero es evidente que falta que se complete con estudios críticos de corte académico.

En este contexto, se detectó lo oportuno de la investigación pero se apreció que el estudio se tenía que ampliar para abarcar todos los aspectos de la Administración Tributaria, y no sólo un análisis del cambio al Servicio de Administración Tributaria, tratando de que también pudiera servir como texto para posibles cursos sobre los aspectos jurídicos de la Administración Tributaria, así como que planteara las alternativas de solución, principalmente en el campo jurídico, de la problemática que se llegare a detectar.

De esta manera, la investigación no sólo se dirigiría al citado cambio al SAT y a determinar si se ajusta a nuestra tradición jurídica, sino a determinar los límites en el ejercicio de la competencia tributaria y sus alcances jurídicos en el marco de un sistema de autodeterminación de las contribuciones; así como a la delimitación conceptual de la Administración Tributaria y sus diversas acciones, y a la evolución que México ha experimentado en la materia hasta nuestros días.

Lo anterior, significaba desarrollar una perspectiva integral de la Administración Tributaria mexicana, sustentada en el análisis profundo de sus diversos aspectos, sus antecedentes, su situación actual y sus perspectivas de desarrollo. El alcance real que se pretendía se plasmó desde el propio nombre: La Administración Tributaria en el Derecho Positivo Mexicano. Límites, finalidad, facultades, regulación y estructura.

### **Metodología**

Para el desarrollo de la investigación mencionada, el autor solicitó su ingreso como Doctorando a la máxima casa de Estudios del País, la UNAM, y pidió al doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez le dirigiera la investigación, a quien es menester agradecer por su incondicional apoyo e invaluable guía.

Adicionalmente, se contó con el apoyo del Cotutor, doctor Arturo Urbina Nandayapa, de los señores miembros del Comité de Tutoría en materia de Derecho Fiscal y de Finanzas Públicas, en especial los maestros: Dr. Gonzalo Armienta Calderón y Dr. Ramón Reyes Vera, así como de los doctores Raúl Avila Ortiz y David Vega Vera, a quienes por este conducto se agradece su desinteresada ayuda.

Respecto de las hipótesis, que fueron la guía de la investigación, estas partieron de inquietudes generales, que en un principio eran muchas pero que se

redujeron a las más significativas, las que a su vez se concentran en la siguiente hipótesis central:

“**SI** la Administración Tributaria es dotada de verdadera autonomía de gestión, se instrumenta adecuadamente su ley, se cumplen los objetivos de ésta última, se organiza y consolida su servicio fiscal de carrera y se respetan los límites que para la autoridad tributaria fijan las leyes, **ENTONCES** se promoverá el cumplimiento voluntario, se reducirán los costos de cumplir, se fortalecerá la seguridad jurídica del contribuyente y se logrará una eficacia y eficiencia recaudatoria que coadyuvarán al desarrollo nacional, mediante un adecuado financiamiento del mismo.”

Sin embargo, esta hipótesis central, resultó insuficiente, puesto que, como se expresó, lo que se pretendía era no sólo analizar al Servicio de Administración Tributaria como tal, sino realmente a la Administración Tributaria de México, buscando, en lo posible, hacer un análisis jurídico de la misma. No obstante, sirvió como guía en el desarrollo del trabajo.

En esas condiciones, además de la hipótesis central, las iniciales que eran muchas, por indicaciones del Tutor, desde antes de iniciar la investigación se descartaron algunas por no haber resultado pertinentes o exceder el alcance de la tesis, hasta quedar en las siguientes, respecto de las que fue precisamente materia de este trabajo, probar su veracidad o falsedad y encontrar las posibles relaciones que existen entre sus diversas variables:

“**Si** se atienden las áreas de oportunidad para hacerlo más eficiente y justo, **entonces**, el sistema tributario responderá a las expectativas nacionales.”



“**Si** la Administración Tributaria es eficiente y justa, **entonces** se logrará evitar la evasión y avanzar en el camino hacia que cada quien pague lo justo de conformidad con su capacidad contributiva.”

“**Si** se logra que la autoridad en todas sus acciones cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes, **entonces** el ejercicio de la competencia tributaria servirá para promover el cumplimiento voluntario.”

“**Si** existe una estrecha correlación entre medidas de política tributaria y cumplimiento, entre eficacia de la Administración Tributaria y cumplimiento y entre política tributaria y la imagen de dicha administración, **entonces**, la autoridad, en el ejercicio de la competencia tributaria, para promover el cumplimiento voluntario debe buscar el adecuado equilibrio entre estas variables.”

“**Si** se realiza el esfuerzo de modificar el enfoque de la Administración Tributaria hacia un mejor servicio que promueva el cumplimiento, al mismo tiempo que hacia una modernización de sus sistemas y procedimientos, **entonces** el sistema de autodeterminación de los gravámenes se verá fortalecido, puesto que la Administración Tributaria será eficiente en términos recaudatorios y responderá a las expectativas nacionales en cuanto a seguridad jurídica del contribuyente y a promoción del cumplimiento voluntario.”

“**Si** la actuación de la Administración Tributaria se fortalece, principalmente en materia de verificación del cumplimiento y se apuntalan sus procesos para otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, **entonces** se promoverá el cumplimiento voluntario.”

“**Si** no hay una adecuada presencia de la autoridad fiscal, **entonces** habrá un mayor incumplimiento.”

“Si es necesario promover el cumplimiento voluntario, y este se promueve con justicia y eficiencia, **entonces** la autoridad, en el ejercicio de la competencia tributaria, debe asegurar que en sus procesos de verificación del cumplimiento de obligaciones se cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes.”

“Si existe una estrecha correlación entre normas más claras y simples y mayor cumplimiento voluntario y mejor aplicación por parte de las autoridades, **entonces** la autoridad tributaria debe promover un marco tributario más simple y justo.”

“Si los constantes cambios de la legislación fiscal generan desconocimiento e incumplimiento, **entonces**, además de hacer un esfuerzo en eficientar los distintos procesos a efecto de hacerlos más sencillos, se deberá buscar el cumplimiento de los principios de certidumbre y de comodidad, a efecto de promover el cumplimiento voluntario.”

“Si se logra consistencia y uniformidad a nivel nacional en el ejercicio de la competencia tributaria, **entonces** el Servicio de Administración Tributaria será el instrumento que cumpla con el principio de equidad tributaria en el territorio y camine hacia la eficiencia, en un marco de cuidado de la seguridad jurídica de los contribuyentes.”

“Si se quiere conservar al personal experimentado, capacitado y calificado, y, por ende, la “memoria histórica” de la Administración Tributaria, así como lograr un óptimo aprovechamiento de recursos y prestar cada vez un mejor servicio, **entonces** se requiere de la instrumentación de un eficaz servicio fiscal de carrera.”

De estas hipótesis surgieron los siguientes objetivos de la tesis:

- Examinar las variables que inciden en el sistema tributario y en la Administración Tributaria, así como en los procesos de instrumentación normativa de la política tributaria y sus repercusiones en la eficacia de las acciones del fisco y en el cumplimiento de los contribuyentes.

- Analizar si, con el nuevo enfoque, la Administración Tributaria se encuadra en el interés de armonizar el interés general con la libertad individual que establece nuestra Constitución, y si su enfoque y actuación responden a las expectativas nacionales.

- Distinguir los instrumentos y principios de la Administración Tributaria que permitan tanto promover el cumplimiento voluntario, como fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente.

- Estudiar la evolución organizacional de la Administración Tributaria, vista desde una óptica jurídica que permita detectar fallas y avances en la materia.

- Examinar la estructura y organización del fisco en México, el proceso recaudatorio y el modelo tributario; así como su influencia y concatenación con la política tributaria y el esquema de Administración Tributaria Integral.

- Realizar un análisis jurídico del SAT: antecedentes, naturaleza jurídica, implicaciones para el contribuyente, herramientas y límites estructurales. Asimismo, analizar al servicio fiscal de carrera, el soporte jurídico y la necesidad de lograr uniformidad de actuación en el territorio nacional.

- Estudiar si la ley del Servicio de Administración Tributaria es congruente con los fines de otorgar mayor seguridad jurídica y más eficiente recaudación de ingresos. Revisar si, desde el punto de vista jurídico y en el

momento de iniciar sus funciones, el órgano cuenta con las facultades y recursos necesarios para poder cumplir con sus fines y si durante sus primeros años esto se cumple.

- Examinar el comportamiento de sus diversas unidades administrativas, estructura y actuación de la Administración Tributaria, para detectar si efectivamente apoyan al mejor desenvolvimiento de la política fiscal. *¿Se cuenta con un adecuado soporte jurídico?*

- Analizar al incumplimiento y la conciencia fiscal, desde la óptica de la autodeterminación de los gravámenes prevista en nuestro sistema fiscal y el cambio de enfoque que ha prevalecido en varias de las administraciones tributarias mas modernas del mundo.

### **Enfoque**

El enfoque de esta tesis es tanto formalista como axiológico y sociológico, enfoques que, como se afirma por los tratadistas en materia de metodología, no son excluyentes sino complementarios. Parte de su enfoque es positivista ya que se valoran y analizan las normas vigentes en la materia, su eficacia en la realidad y se compila la historia y antecedentes de la Administración Tributaria.

Es también axiológico, ya que además de buscar valores jurídicos tutelados en esta materia, al analizar cuáles son los límites para ejercer la competencia tributaria, se busca determinar la aplicación de la justicia en la materia y hacer juicios de valor respecto de la seguridad jurídica del contribuyente y de la ética y deontología en el ejercicio de la Competencia Tributaria.

Por último, tiene también tintes de carácter sociológico, puesto que se estudia la correlación de los factores que intervienen en el ejercicio de la

competencia tributaria y se analiza la aplicación de la Legislación Tributaria en México y las condiciones sociales en que se desarrolla.

Para el análisis de normas, se trata de juzgar su armonía, la posible incompatibilidad o superposición de normas, la simetría, la congruencia de los cambios y la técnica utilizada. Armonía e hilación de contenido y congruencia de los mismos y señalando el ámbito espacial, material y temporal de validez, así como si verdaderamente se trata de "derecho viviente" o simplemente es vigente.

El trabajo no sólo pretende compilar la teoría de la Administración Tributaria, sino proponer cambios para proyectarla a mejores estadios. De esta forma, busca hacer más efectiva la acción y buscar un mayor compromiso social de la Administración Tributaria, además de determinar el deber ser en el ejercicio de la competencia tributaria con vistas a la realidad que impera en nuestro país.

### **Método**

Respecto del método, se aplicaron tanto el inductivo como el deductivo, el inductivo, como nos dice el maestro Witker, "es aplicable a las investigaciones jurídicas, formalistas o dogmáticas (objeto-sujeto), mientras que el deductivo es aplicable en las investigaciones jurídicas empíricas o sociologistas (realidad-concepto).<sup>1</sup> y, como se ha expresado, en este trabajo se han abarcado ambos extremos. Respecto de la tipología de la tesis, la podríamos encuadrar en dos tipos, jurídico descriptiva y jurídico propositiva."<sup>2</sup>

En la presente tesis nos inclinamos por concebir nuestro tema: la Administración Tributaria con una óptica amplia y real en donde convergen factores económicos, sociales y políticos que influyen y determinan a las

---

<sup>1</sup> WITKER, Jorge, *Técnicas de Investigación Jurídica*, UNAM-McGraw-Hill, México, 1996, p.6.

<sup>2</sup> WITKER, Jorge, *La Investigación Jurídica*, UNAM-McGraw-Hill, México, 1997, p.11.

expresiones normativas, el *objeto* a investigar es el fenómeno jurídico-social, generado con el cambio al SAT con lo cual amplía el horizonte de la investigación más allá de lo dogmático-legal.<sup>3</sup>

La tesis contiene aspectos dogmáticos, puesto que se trata de sistematizar los principios constitucionales y teóricos de los tributos, para aplicarlas como límite a la competencia tributaria, lo que facilita la enseñanza y aplicación del Derecho.

### **Objeto de la Investigación**

El objeto principal de observación es tanto la función Administración Tributaria, como la organización que la ejerce, en su carácter de órgano que ejerce una función pública y que actúa como autoridad. Se analiza tanto su estructura, como su concepto, sus antecedentes, su evolución, su actividad, el desarrollo de la misma, sus límites, sus principios, su problemática y sus retos, buscando cumplir los objetivos especificados en las páginas XIX y XX.

### **Instrumentos**

Los instrumentos que se eligieron para desarrollar la investigación guardan congruencia con el tema seleccionado, los objetivos buscados y las hipótesis formuladas:

**1) Investigación Documental.**- Se privilegió acudir a las fuentes mismas, incluyendo: textos en materia tributaria, tanto clásicos como modernos; Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; leyes, reglamentos, decretos y acuerdos; proyectos de ley o reglamento; prensa; ponencias en

---

<sup>3</sup> *Idem*, p. 15.

congresos internacionales; e información de otros países. También se realizó una revisión bibliográfica que permitió dar sustento a las partes teóricas de la tesis.

## **2) Investigación de Campo.-**

### **Cualitativos.**

a) Entrevistas a expertos. Para el diseño de la muestra de las entrevistas, a efecto de obtener un grado adecuado de validez y confiabilidad, se trató de abarcar los sectores más relacionados con la materia, llegándose a la conclusión de que debería abarcar a expertos reconocidos de los siguientes sectores: Académico, Tribunal Fiscal de la Federación, despachos especializados y servidores públicos de alto nivel y operativos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (que en este caso son lo que se denomina “actores principales del fenómeno a investigar”), logrando entrevistar a más de 60 expertos, aunque se cerró en 60 para efectos de comparación de resultados: 15 abogados de despachos reputados, 15 magistrados y 30 administradores tributarios, desde el nivel de Administrador General hasta el de Subadministrador.

Los entrevistados se encuentran considerados dentro de lo más destacado del ámbito tributario, la mayoría de los cuales también se dedica al aspecto académico. Por este conducto se agradece a todos ellos su disposición y apoyo, no pudiendo mencionarlos en este momento por razones de hilación, pero se incluyen sus nombres en uno de los anexos de este trabajo.

Aunque se debe reconocer que algunas de las preguntas, más de noventa en algunos de los cuestionarios, son perfectibles, como se respondió con entera libertad y con mucha seriedad por la totalidad de los entrevistados, se lograron los objetivos de las entrevistas y, en muchos casos, guías para el desarrollo del resto de la investigación.

Para el vaciado de las respuestas se tomaron, como establecen las normas para este tipo de instrumentos, respuestas de carácter general (lo cualitativo se analiza en forma cuantitativa). Sin embargo, también se captaron los comentarios más relevantes. De la misma manera, en algunos muy aislados casos en que a alguna pregunta se respondió con evasivas, se discriminaron éstas, no tomándose en cuenta, para efectos de no sesgar los resultados. Se cuenta con todos los papeles de trabajo y con cada cuestionario identificado por entrevistado, así como los cuadros de vaciado, para el caso de que algún investigador pudiera requerir consultarlos.

b) Investigación participante. El haber trabajado en constante contacto con la materia desde hace más de 20 años permitió obtener información de la organización respecto de los procesos de toma de decisiones, lo que completa la obtenida por los demás instrumentos.

c). Dinámica de Grupos bajo metodología TGN (Técnica del Grupo Nominal) o TKJ (*Team Kawarita Joro*), la cual tiene la ventaja de que propicia la sinceridad, al permitir expresión abierta, franca y clara de las opiniones de los expertos, proporcionando la oportunidad de buscar las causas de los problemas y las alternativas de solución a los mismos por consenso.

La dinámica de grupos, se realizó el 25 de marzo de 1997, a las 17:00 horas, de conformidad con las reglas para este tipo de instrumentos,<sup>4</sup> con la asistencia del Tutor de la tesis, así como de expertos reconocidos en la materia. De igual forma que en las entrevistas, se equilibró la participación con igual número por cada uno de los tres sectores: SAT, Tribunal Fiscal y despachos. Los participantes, en 3 horas con 15 minutos y en un ambiente de profesionalismo y apertura permitieron que se obtuvieran consensos y arribaran a conclusiones muy

---

<sup>4</sup> Cfr. DELBECQ, Andre, VAN de VEN, Andrew y GUSTAFSON, David, *Técnicas Grupales para la Planeación*, Trad. Carlos Villegas García, 2ª edición, Editorial Trillas, México, 1995, pp. 63-106; y



interesantes respecto de los principales aspectos de todas las hipótesis, lo que aportó información inmediata y de primera mano para ser comparada con los resultados de los demás instrumentos ya mencionados.

Resulta pertinente, hacer patente un sincero agradecimiento del autor para todos los expertos que tan desinteresadamente brindaron su tiempo para la aplicación de estos instrumentos de campo y a quienes, por ser esta la introducción, resulta imposible mencionar en forma particular, pero también son mencionados en un anexo de agradecimiento.

### **Fases**

En general, El proyecto se dividió en siete fases por capítulo, con el apoyo de un cronograma: aprobación del proyecto, organización de actividades de investigación, diseño de instrumentos, aplicación de procedimientos y realización de actividades, recopilación de información y análisis de los resultados, redacción de informes y redacción de tesis, todas las cuales se respetaron.

### **Procedimiento**

El proceso de análisis de cada hipótesis significó un paso secuencial en la recopilación de la información. De hecho, algunos instrumentos permitieron obtener información desde el principio, ya que los reactivos tanto de las entrevistas como del TKJ se planearon de forma tal que abarcaron todos los aspectos que su tamaño, sujeto y objetivo permitían, por lo que para los últimos capítulos ya no hubo que poner en práctica algún procedimiento, sino sólo utilizar los datos ya recopilados con que se contaba. De todas maneras, se trató de ser lo más ortodoxo posible para evitar eludir alguna prueba que otorgara veracidad a los hallazgos.

---

CARREÓN, Carmen, *Apuntes sobre Metodología*, curso impartido en la División de Estudios de Posgrado de

El procedimiento que someramente se expresó en los párrafos precedentes es un mero resumen de lo que se realizó. En obvio de espacio no se abunda sobre la forma de realizar cada uno de los procedimientos, pero se buscó efectuarlos con un total apego a la metodología.<sup>5</sup>

Los hallazgos fueron sometidos a un estricto análisis, dependiendo del tipo de resultado de que se tratara, a efecto de que, al momento de plasmar el resultado, se pudieran inferir los resultados al tema en estudio y plantear las alternativas de solución que resultaran viables. Algunas hipótesis no estaban asociadas con teoría alguna; pero se podrá apreciar en los capítulos III, V, y VI que, como resultado de la prueba de las hipótesis, se pretende construir una teoría (o dar las bases para ésta) de la Administración Tributaria.

Durante todo el transcurso del trabajo hubo un constante análisis de congruencia, en que con la asesoría del Tutor y del Cotutor y del Comité de Tutoría, cuando se presentó el tema, se reordenó el capitulo, agregando temas, suprimiendo aquellos cuyo contenido no tenía que ver con la hipótesis central o desviaba el desarrollo de la tesis, o uniendo contenidos, a efecto de enfocar la investigación y destinar todos los esfuerzos hacia el tema central.

De esta manera, la presente tesis pretende analizar la Administración Tributaria Mexicana desde el punto de vista teórico, sus fines, límites de actuación, regulación y estructura, incluyendo un análisis del recientemente creado órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria, a la luz de la eficiencia recaudatoria y la seguridad jurídica del contribuyente.

---

la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 1996.

<sup>5</sup> Para el análisis de las hipótesis se siguió un procedimiento riguroso, tratando de no "influenciar" los resultados, para lo cual se consultaron a expertos como la Lic. Estela Espinosa y la Dra. Carmen Carreón, a quienes se agradecen sus consejos. Asimismo, se consultaron, para todo el aspecto metodológico, en adición a los textos ya mencionados, de Witker y Delbecq, los de Carnelutti, Ceceña, Briones, Hernández Samperi, López Ruiz, Pardini, Rojas Soriano, Tecla, Turabian, Vargas, Villoro, Weisberg y Zorrilla, los cuales sólo se mencionan, por cuestiones de espacio, y cuyos datos se encuentran en la Bibliografía de este trabajo.

El proyecto abarca detectar las alternativas para asegurar que la Administración Tributaria se enfoque hacia la promoción de un marco tributario más justo, que brinde seguridad jurídica plena a los contribuyentes, mediante una más equitativa relación de estos con el fisco; certeza en las principales figuras impositivas; eliminación de ambigüedades y trámites innecesarios; agilización y simplificación de los procedimientos; y, ampliación y precisión de los medios de defensa, todo esto en beneficio tanto de los contribuyentes como del propio fisco federal. El capitulo y su contenido, se integran de la siguiente manera:

El capítulo I intitulado "La Potestad y la Competencia Tributarias en México", analiza los conceptos de potestad y competencia tributarias. Para poder comprenderlos en toda su extensión, se estudian los temas de actividad financiera del Estado, soberanía, sistema federal y división de poderes, colaboración de poderes, concurrencia impositiva, federalismo fiscal, coordinación con entidades federativas y colaboración administrativa, para luego analizar las características y elementos de la Potestad Tributaria y la noción de competencia tributaria.

El capítulo II, denominado "La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario Mexicano." Abarca un breve análisis del concepto de seguridad jurídica y su aplicación a la materia tributaria en México, para determinar a grandes rasgos, cuales son los límites para la Administración Tributaria; para lo cual analiza, como límites jurídicos al ejercicio de la competencia tributaria, a los principios constitucionales así como a los teóricos de las contribuciones.

El capítulo III, denominado "Aspectos Conceptuales de la Administración Tributaria", versa precisamente sobre el ejercicio de la competencia tributaria, para lo que analiza primero los conceptos de Administración Pública, para de ahí analizar lo que es la Hacienda Pública y luego el concepto y elementos de la Administración Tributaria. Como tema central, profundiza sobre la orientación y

las acciones y funciones que realiza la Administración Tributaria, abundando sobre ellas, para luego concluir con un análisis de las diversas formas de organización que puede asumir (por impuestos, por funciones, por segmentos y mixtas) y un análisis detallado del proceso recaudatorio y del modelo tributario.

Aborda substancialmente el análisis de la instrumentación de la política fiscal a través de la Administración Tributaria; la estructura y organización del fisco en México; un análisis detallado del proceso recaudatorio y del modelo tributario, y su influencia y concatenación con la política tributaria.

El capítulo IV, "Evolución de la Administración Tributaria Mexicana en el marco de un Sistema de Autodeterminación de los Gravámenes" incluye la evolución organizacional de la Administración Tributaria, vista desde una óptica jurídica que permite detectar fallas y avances en la materia. Adicionalmente, pretende abordar el problema del incumplimiento y la conciencia fiscal vistos desde el enfoque de autodeterminación de los gravámenes previsto en nuestro sistema fiscal, en el que necesariamente se debe lograr el cumplimiento masivo, espontáneo, correcto y oportuno de las obligaciones tributarias.

Este capítulo abarca aspectos de investigación histórica en las fuentes primarias (Diarios Oficiales y proyectos de ley), y se hacen juicios y valoraciones no sólo respecto del qué, sino del porqué y del como, es decir, no sólo se explica en qué consistieron los cambios de organización, ya que eso sería un análisis meramente administrativo, sino que se dan las razones que los motivaron, la ideología que subyace en cada uno de ellos y se pretende analizar su eficacia.

De esta manera, en este capítulo se aporta información que resulta muy útil, puesto que no existe una sola compilación a nivel nacional que juzgue todos

los cambios y evolución de la Administración Tributaria a la luz de los diversos movimientos y razones que los generaron.<sup>6</sup>

El capítulo V, denominado "Consideraciones Jurídicas sobre el Servicio de Administración Tributaria" pretende realizar un análisis jurídico del SAT. Para ello, inicia por analizar sus antecedentes, incluyendo un proyecto de ley que fue aprobado por el Congreso de la Unión, pero nunca se publicó. Continúa con el análisis de los objetivos del SAT a la luz de la seguridad jurídica del contribuyente, en particular su objetivo central, su naturaleza jurídica, su carácter de autoridad tributaria, la constitucionalidad de su ley, los nombramientos de servidores fiscales y su ratificación por el Senado de la República, su autonomía, sus atribuciones y competencia, el servicio fiscal de carrera, las instancias de consulta y la modernización de sus procedimientos, para concluir con su participación en la formulación de la política tributaria.

Lo anterior implica revisar lo que es el SAT, si su instrumentación es acorde con nuestra tradición jurídica y, por ende, lo que debería significar para México su puesta en marcha, partiendo de un análisis de documentos como el Plan Nacional de Desarrollo, la Exposición de Motivos, la ley misma y el reciente Reglamento Interior. También analiza el soporte jurídico en los actos de autoridad que realiza, su objeto y las fallas detectadas en la legislación emitida hasta el momento, respecto de las cuales se realizan algunas sugerencias.

El capítulo VI, intitulado: "Hacia una Nueva Administración Tributaria Para México. Retos de la Administración Tributaria Mexicana", reporta el resultado de gran parte de la investigación de campo, junto con algunos comparativos que permitan detectar lo que se denominaron los "retos de la Administración Tributaria", con el cometido de corroborar si el SAT se adecua a nuestra tradición

---

<sup>6</sup> Únicamente en los Manuales de Organización se pretende hacer un breve bosquejo histórico, pero esto va mucho más allá puesto que analiza la filosofía de los cambios y todos los movimientos que se generaron, no exclusivamente si se creó ésta o aquélla dirección o unidad administrativa.

jurídica e idiosincrasia y la premisa de que, si la respuesta anterior es afirmativa, su puesta en marcha debe manifestarse en una mejoría plena en la eficiencia en el ejercicio de la función y en una mayor calidad de los servicios al contribuyente. De esta forma, sugiere algunos de los aspectos en los que deberá incidir su acción en el futuro, para beneficio de las finanzas públicas nacionales y del contribuyente.

Uno de los aspectos substanciales, es que se hacen juicios de valor respecto del adecuado ejercicio de la Competencia Tributaria, del cambio de enfoque que ha prevalecido en varias de las administraciones tributarias más modernas del mundo, y del papel de guardián de la Seguridad Jurídica que en todo Estado debe desempeñar la Administración Tributaria, así como de su papel de promotor del cumplimiento voluntario.

Para este análisis, fue necesario, además de revisar someramente las causas del incumplimiento, correlacionar el concepto de seguridad jurídica con aspectos como presencia de la autoridad, eficacia de la Administración Tributaria y servicios al contribuyente, para concluir con un estudio de los aspectos que significan áreas de oportunidad en la materia, principalmente de seguridad jurídica y que deben ser atendidos para lograr un esquema de Administración Tributaria Integral que pueda funcionar en el México del Siglo XXI, como lo son la necesidad de lograr consistencia en los criterios de actuación, absoluto respeto al contribuyente y sus derechos, y la posibilidad de revisar y simplificar el Sistema Tributario Mexicano.

Como se puede observar de lo anterior, los capítulos I y III abarcan el aspecto teórico y conceptual, el IV el aspecto histórico, el II el axiológico, el V la situación actual y el VI las perspectivas. En este último se prueban las hipótesis guía de la investigación, con base tanto en la investigación documental realizada a lo largo del trabajo, como en los resultados de la investigación de campo. En las

conclusiones, se destacan las más importantes del trabajo y se analiza el cumplimiento de sus objetivos.

Iniciamos nuestro recorrido por la Administración Tributaria, no sin antes advertir que se trata de un estudio conceptual en el que uno de los aspectos que no se trata es el monetario, ya que todas las hipótesis se refieren a aspectos cualitativos. Queda para investigadores en materia económica abordar temas como el coste o incremento de la recaudación, cuando este órgano tenga algún tiempo en funciones.

## I. LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIAS EN MÉXICO

### I.A. Actividad Financiera del Estado

El Estado, como toda organización, requiere, para poder funcionar de elementos humanos, materiales y financieros. Para prestar servicios públicos, impartir justicia, distribuir la riqueza, etc., requiere de recursos. Para obtenerlos, requiere realizar una actividad que le permita cumplir con sus fines: la llamada actividad financiera del Estado.

Como nos dice Griziotti, “[e]l sustantivo *finanzas o finanza* (del latín medieval *financia*) indica los diferentes medios necesarios para los gastos públicos y la consecución de los fines del Estado”<sup>1</sup> Estos medios son, por lo general, pecuniarios, pero también pueden estar constituidos por bienes en especie y servicios personales.<sup>2</sup> De esta manera, aporta su conocida definición: “...el conjunto de los medios preordenados por el Estado para sus finanzas constituye la actividad financiera.”<sup>3</sup>

Cosciani, se pronuncia por hacer hincapié en el carácter instrumental de la actividad financiera, por lo que la define como “...aquella actividad económica que se desarrolla en el ámbito de los órdenes políticos de naturaleza coercitiva.”<sup>4</sup>

Estamos hablando entonces, de una actividad que realiza el Estado con fines instrumentales, es decir no es un fin del Estado, sino un medio que le permite alcanzar sus fines (de justicia distributiva, seguridad, etc., todos

---

<sup>1</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, 6ª edición italiana, Trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 3. Nos aclara Griziotti que en los países de habla española, las finanzas se denominan más comúnmente “hacienda pública”, o “hacienda”, por lo que se habla de una “ciencia de la hacienda” en lugar de la “ciencia de las finanzas”, significando lo mismo.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> *Idem*, p.4.

<sup>4</sup> COSCIANI, Césare, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo y Jaime García Añoveros, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, p. 7. Explica Cosciani que esta actividad surge siempre que concurren simultáneamente una serie de condiciones como los son que se den una gama



tendientes al bien público temporal o bien común). En estas condiciones, nos encontramos a los ingresos, primer momento de la actividad financiera y cuyo principal objetivo es que el Estado adquiriera los recursos que, posteriormente, mediante el gasto, le permitirán atender el cumplimiento de sus fines.

Para Catalina García Vizcaino, el Estado afronta los gastos públicos con recursos provenientes de diversas fuentes: la explotación y administración de su patrimonio, el producto de sanciones pecuniarias, el crédito público, la emisión de moneda y los ingresos tributarios y considera a estos últimos como los más importantes recursos del Estado moderno, "...originando la cuestión acerca de cómo se debe distribuir su carga entre los individuos de la comunidad."<sup>5</sup>

Es conveniente completar esa noción comentando que el Estado puede disponer del poder de imperio sobre los gobernados a fin de procurarse recursos para cubrir los gastos públicos; pero puede también proveerse de medios financieros sin emplear procedimientos coercitivos, por ejemplo, realizando actividades productivas en condiciones de libre competencia.

Así, la tributación se ocupa principalmente de dos aspectos: por una parte de cómo sufragar los servicios básicos que debe aportar el Estado, como impartir justicia, proveer defensa y seguridad, hacer respetar la ley y el orden público, etc., y, por la otra, de cómo financiar aquellos programas que han de eliminar los efectos colaterales de una economía de mercado como pobreza, desempleo y contaminación.<sup>6</sup> En otras palabras, de cómo financiar un desarrollo con justicia social.<sup>7</sup>

---

de condiciones y fines que se pretenden conseguir, que los medios para conseguirlos sean escasos y la posibilidad de utilizar alternativametine esos medios.

<sup>5</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, t. I, Parte General, De Palma, Buenos Aires, 1996, p. 48.

<sup>6</sup> Cfr. MCCORMICK, B.J., Prólogo de *La teoría de la tributación*, de Charles M. Allan, Trad. Miguel Paredes, Editorial Alianza, España, 1974, p.7.

<sup>7</sup> Es conveniente recordar que nuestro proyecto nacional se enfoca hacia un Estado Social de Derecho, no podríamos pensar en finanzas públicas que atendieran sólo el desarrollo económico, olvidando la grave situación en que se encuentran muchos de nuestros compatriotas.

Aunque es un tema sobre el que se abundará en el capítulo II, es conveniente advertir desde este momento, que el Estado debe diseñar sus sistemas tributarios atendiendo a una serie de criterios (principios) de carácter tanto teórico como constitucional, lo que permitirá que el sistema tributario que se aplique sea el más adecuado para el país de que se trate.

Adicionalmente, Maurice Laure advierte que para lograr equidad en la distribución de la carga tributaria *entre* individuos, "... *más que por razonamientos económicos es preciso guiarse por los principios filosófico-políticos dominantes y por las reacciones psicológicas comunes.*"<sup>8</sup>

Sin embargo, al respetar las tendencias políticas y las reacciones de la población, el Estado debe evitar caer en el extremo de formas de distribución de la carga tributaria que, aún cuando se perciban como equitativas en principio, destruyan elementos de la riqueza nacional, tales como el capital; o desincentiven el esfuerzo individual, ya que las consecuencias irían contra los intereses de los propios gobernados, por lo que también es aconsejable que, en el ejercicio de su Potestad Tributaria, además de razones políticas y sociales, tenga en cuenta consideraciones de carácter económico.<sup>9</sup>

Es un dilema que hay que resolver para el caso particular de cada nación y es a cada Administración Tributaria a la que corresponde aportar elementos suficientes al Poder Legislativo, para que pueda tomar, en cada caso, la decisión que más beneficie a la nación de que se trate.

Asimismo, toca a la Administración Tributaria allanar el camino en esas decisiones mediante adecuado diseño y ejercicio de la competencia tributaria.

---

<sup>8</sup> LAURE, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, Trad. Manuel García-Margallo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960, p. 24.

Este capítulo analiza precisamente a la Potestad y a la competencia tributarias y, los siguientes, el concepto y evolución de la Administración Tributaria en México y cómo debe atender sus retos y responsabilidades.

## **I.B. La Potestad Tributaria**

Una vez analizada, la actividad financiera del Estado en el punto anterior, es conveniente ahora examinar la base jurídica para que el Estado establezca a los particulares la carga de contribuir al gasto público, es decir el: "Poder Tributario del Estado", para poder después determinar cómo y con qué límites se delega en la Administración Tributaria su aplicación.

Para ello, es menester iniciar por analizar primero los conceptos de soberanía federación y división de poderes, para poder contar con la base teórica que nos permita determinar qué es la Potestad Tributaria y cuáles los órganos que la ejercen.

### **I.B.1. Concepto de Soberanía**

Aún cuando reconocemos que cada día, es más poderoso el afán globalizador y los entes internacionales como la Unión Europea y la integración misma se desarrollan cada vez con más fuerza, hablándose, entre otros conceptos de armonización fiscal,<sup>10</sup> es necesario, para efectos de este trabajo, que analicemos brevemente el concepto tradicional de soberanía.

---

<sup>9</sup> *Cfr. Ibidem* . Este aspecto de incentivar el esfuerzo individual mediante la elección de un sistema tributario adecuado, es tratado por la mayoría de los autores, como los clásicos, Musgrave, Pigou, Samuelson, Sommers, Colm, etc.

<sup>10</sup> Para un análisis profundo sobre armonización tributaria y el concepto de integración tributaria, véase RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, *Armonización Fiscal, un Estudio sobre la Armonización Fiscal en la Unión Europea y Posibles Aplicaciones en América del Norte como Consecuencia del Tratado de Libre Comercio*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997. Asimismo, véase BUHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Trad. Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp. 173-180 y 359-368.

Nos dice Hermann Heller que "...el estado es soberano; esta fórmula significa que el estado es una unidad territorial decisoria universal y efectiva, tanto en su interior como hacia el exterior."<sup>11</sup> En otras palabras, el concepto de soberanía se refiere a una capacidad de discernir, a un poder de resolver respecto de su existencia y organización propia y de los elementos que lo conforman que tiene un estado.

Desde Juan Bodino, "...la esencia de la soberanía consiste en *Jubendae ac tollendae leges summa potestate* (el supremo poder de expedir y derogar las leyes)".<sup>12</sup> Es una cualidad de la persona estatal que ejerce en su territorio y que hace valer frente a los demás estados.

Para la materia que nos ocupa, la tributaria, la soberanía tiene el mismo significado que para las otras ramas jurídicas: "...la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial."<sup>13</sup>

Kelsen nos aclara que la teoría política moderna considera un adelanto el que se haya determinado a la soberanía como una de las propiedades del Estado y no de uno de sus órganos como en la doctrinas anteriores. "Que el poder del Estado sea soberano, significa que es un poder supremo, que sobre él no hay ningún otro poder; y cuando se habla del poder como "voluntad", quiere decirse que no hay sobre ella ninguna voluntad superior."<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> HELLER, Hermann, *La Soberanía*, Trad. Mario de la Cueva, UNAM, México, 1965, p. 225.

<sup>12</sup> BODINO, Juan, citado por Hermann Heller, *Idem*, p. 127.

<sup>13</sup> BUHLER, Ottmar, *op. cit.*, p. 173.

<sup>14</sup> KELSEN, Hans, *Teoría General del Estado*, Trad. Luis Legaz Lacambra, 15ª edición, Editora Nacional, México, 1983, p. 133. Coincidimos parcialmente con Kelsen, ya que, como se explica párrafos abajo, es el propio pueblo el que deposita su soberanía en la Constitución, además de que nuestro texto Constitucional establece que la soberanía reside originalmente en el pueblo. Como dice Tena, "...una vez que el pueblo la ejerció, reside exclusivamente en la Constitución y no en los órganos ni en los individuos que la gobiernan." TENA, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 16ª ed., Porrúa, México, 1978, p. 9.

No cabe en el alcance de este trabajo profundizar sobre el concepto de soberanía; sin embargo; baste mencionar que ha sido uno de los más debatidos en los textos de derecho público, por lo que nos limitaremos a completar la noción anterior, con la mención de que la doctrina europea la considera como "...la negación de toda subordinación o limitación del Estado por cualquier otro poder[,]...concepto negativo que se traduce en la noción positiva de...una potestad pública que se ejerce autoritariamente por el Estado sobre todos los individuos que forman parte del grupo nacional."<sup>15</sup>

Así, estamos hablando de las dos características esenciales de la soberanía, su supremacía y su independencia. La primera, se refiere a su ámbito interior (soberanía interior) y es el poder supremo que se ejerce sobre personas físicas y morales que se desenvuelven dentro de su órbita de influencia, en su circunscripción, ninguna de las cuales es igual a ella. La independencia hace referencia al exterior (soberanía exterior), en que todos los Estados soberanos son iguales en relación con los demás, ninguno debe estar subordinado a otro porque perdería su soberanía.<sup>16</sup>

Estos dos aspectos de la soberanía nos los expresa Carré de Malberg en su ya famosa frase "Ninguna potestad superior a la suya en el exterior, ninguna potestad igual a la suya en el interior".<sup>17</sup> Carpizo precisa que el aspecto interno significa "...la facultad exclusiva de un pueblo de dictar, aplicar y hacer cumplir las leyes; y el aspecto externo es ese pueblo que con los atributos de supremo e independiente se presenta en el consorcio universal de naciones."<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> JELLINEK y CARRÉ DE MALBERG, citados por TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, p. 4.

<sup>16</sup> Además de Tena Ramírez, para una profundización sobre la historia del concepto de soberanía, es conveniente consultar a GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Porrúa, 1972, pp. 317-358; y MARQUET GUERRERO, Porfirio, *La Estructura Constitucional del Estado Mexicano*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1975, pp. 143-185; por lo que respecta al concepto de soberanía dirigido al ámbito del derecho administrativo, a FRAGA, GABINO, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1979, pp. 20-25.

<sup>17</sup> CARRÉ DE MALBERG, citado por TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, p. 4.

<sup>18</sup> CARPIZO, Jorge, *La Constitución Mexicana de 1917*, UNAM, México, 1980, p. 166.

Ahora bien, según la doctrina americana, el titular de la soberanía es el pueblo<sup>19</sup>, el que la deposita en una Constitución que vincula jurídicamente a los órganos y al poder que los creó.

En otras palabras, el pueblo hace uso de su poder al constituirse en un Estado organizado, para lo que expide su ley fundamental llamada Constitución, en la que consigna la forma de Estado y de Gobierno que desea para ese Estado que está constituyendo, crea los poderes públicos y les otorga facultades y reserva a los individuos una zona en la que se puede mover libremente, inmune a la invasión de las autoridades, los derechos fundamentales del individuo y, más recientemente, los derechos sociales.<sup>20</sup>

Por ello, gran parte de los tratadistas modernos manifiestan que la soberanía reside en la Constitución. Catalina García Vizcaíno va más adelante en su explicación, al manifestar que en un Estado de derecho moderno, es soberana la constitución "...por ser suprema en su orden...por ser encarnación de la soberanía del pueblo, no pudiendo los gobernantes moverse fuera de la órbita que ella les traza. El pueblo tiene soberanía originaria, pero al darse una Constitución cambia de titular la soberanía, ya que plasma en ella toda su idiosincrasia, su conciencia, su sentir, su pensar, sus costumbres, su realidad social...[e]s por ello que la Constitución representa al pueblo mismo."<sup>21</sup>

En otras palabras, es en la Constitución (Ley Suprema, Ley de Leyes, Ley que rige a las leyes y autoriza a las autoridades), en donde, encontramos plasmado el proyecto de cada nación para su futuro, ahí especificó el pueblo los lineamientos generales respecto de cómo desea que se ordene su vida humana

---

<sup>19</sup> Hay que aclarar que la teoría francesa distingue entre soberanía popular y soberanía nacional, pero rebasa la intención de esta tesis desviarnos en ello.

<sup>20</sup> La razón que se da de porque los poderes públicos no pueden ser soberanos es que, en razón de la división de poderes, la autoridad está fragmentada y cada órgano no tiene sino las facultades que se le atribuyen por la Constitución. *Cfr.* TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, pp. 5-10.

en sociedad; por ello, los principios de legalidad, de supremacía de la constitución y de reserva de la Ley resultan tan importantes.<sup>22</sup>

Para lograr sus objetivos, el Estado dispone del poder de imperio, es decir, de hacer cumplir sus decisiones, muchas veces por encima de la voluntad de algún miembro de la comunidad, pero subordinándose a las disposiciones normativas preestablecidas. Para ello, debe estar normado por la Constitución.

Mediante ese poder, el Estado puede obligar coactivamente a realizar actuaciones en beneficio del orden o del bien común, lo que se plasma en el artículo 39 de nuestra Constitución Política, que establece que todo poder público se instituye para beneficio del pueblo.<sup>23</sup> Precisamente una de las manifestaciones de la soberanía y, por ende, del poder de imperio estatal es la potestad o soberanía financiera, dentro de la cual se encuentra el poder tributario, que es la materia que nos ocupa esencialmente.

## **I.B.2. El Sistema Federal Mexicano y la División de Poderes**

### **I.B.2.a. Los tres niveles de gobierno en México**

En 1917, el Congreso Constituyente de Querétaro expidió la Constitución Política que actualmente nos rige. En ella se establecieron nuestra forma de

---

<sup>21</sup> GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, Tomo I Parte General, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 223.

<sup>22</sup> Respecto del principio de Supremacía de la Constitución, Tena Ramírez lo explica en forma muy accesible: "...supremacía dice la calidad de *suprema*, que por ser emanación de la más alta fuente de autoridad corresponde a la Constitución; en tanto que *primacía* denota el primer lugar entre todas las leyes que ocupa la Constitución." TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, p. 9. Adicionalmente, es necesario mencionar que el principio fundamental sobre el que descansa el régimen de derecho es precisamente el que comentamos, el de la supremacía de la Constitución, en el que sólo la Constitución es suprema. Los órganos de gobierno están limitados expresa o implícitamente por la propia Constitución y sólo tienen las facultades en ella fijadas. Completa esta idea, el comentar que este principio presupone dos condiciones: que el Poder Constituyente sea distinto de los constituidos y que la Constitución sea rígida y escrita. Cfr. LANZ DURET, Miguel, *Derecho Constitucional Mexicano*, 5ª edición, CECSA, México, 1979, pp. 1-5.

<sup>23</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 39.

Estado y de Gobierno, las garantías individuales y sociales y los principales órganos de gobierno. De esta forma, los artículos 39 a 49 y 115, de nuestra Constitución nos definen al Estado Mexicano y su forma de organización interna.<sup>24</sup>

Así, de acuerdo con el artículo 40 Constitucional el pueblo mexicano, titular de la soberanía, decidió constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta por Estados libres y soberanos unidos por un pacto federal. Por su parte, los Estados o Entidades Federativas, tienen como base de su división territorial y de su organización política y administrativa al municipio libre.<sup>25</sup>

De esta suerte, existen tres órdenes o niveles de gobierno: el Federal, cuyo ámbito de actuación comprende todo el territorio nacional; el estatal, cuya competencia se circunscribe a su territorio, y, en virtud de que las Entidades Federativas tienen como base de su organización política y administrativa al Municipio libre, el municipal, que se limita a la demarcación territorial del Municipio que corresponda.

Ante la imposibilidad práctica de que el pueblo en conjunto desempeñe el poder soberano, la propia constitución establece que el pueblo "...ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la...Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 39 a 49 y 115. Vale la pena transcribir el artículo 39 por su importancia y para pronta referencia: "La soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar su forma de gobierno."

<sup>25</sup> *Idem*, artículo 40.

<sup>26</sup> *Idem*, artículo 41.



Vale la pena aclarar que nuestro artículo 133 Constitucional no establece primacía de las normas federales sobre las locales, lo que instituye es el principio de Supremacía de la Constitución, que determina que las normas Constitucionales son superiores en jerarquía a cualquier otra norma; la Constitución tiene el rango supremo y por ello todas las Leyes y actos de la Administración (tanto federal como local) tienen que interpretarse en armonía con la Constitución. Las normas federales y locales tienen su competencia bien delimitada y no la pueden rebasar.<sup>27</sup>

Por lo que toca al Estado Federal, cuenta con un órgano propio, que no es de la Federación ni de las Entidades Federativas, que es el Poder Revisor de la Constitución (Constituyente Permanente), en el que participan tanto el Congreso de la Unión, como todas las Legislaturas.<sup>28</sup> Por su parte, la Federación cuenta con su ámbito de competencia expresamente otorgado por la Constitución, dotada de órganos propios y diferentes a los de las Entidades Federativas.<sup>29</sup>

Los estados miembros de la Federación, pueden regirse en cuanto a su vida interna mediante la emisión de su propia Constitución, a través de su Legislatura. Este gobierno interno se debe dar de conformidad con las bases que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Título Quinto.<sup>30</sup>

El artículo 124 establece, la distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas, al decir: "Las facultades que no están

---

<sup>27</sup> Cfr. FAYA VIEZCA, Jacinto, *El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal*, INAP, México, 1988, pp. 147-150; DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, Primer Curso*, 2ª edición, Porrúa, México, 1997, p. 67.

<sup>28</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 135.

<sup>29</sup> *Idem*, artículos 41 y 49.

<sup>30</sup> *Idem*, artículos 115 al 122.

expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”<sup>31</sup>

Aquí es pertinente recordar que la forma de Estado llamada Federación une a las Entidades Federativas que la componen, pero no las absorbe. En el interior de una federación subsisten los Estados como entidades jurídicas.<sup>32</sup> Respecto del caso del Distrito Federal, que en sí sería tema de tesis, baste decir el artículo 44 de la Constitución lo define como “...sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos.”<sup>33</sup> Por su parte, el artículo 122 establece que “...su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local...”<sup>34</sup> Por lo que respecta a la materia que nos ocupa, la tributaria, tiene su propio Código Financiero y autoridades tributarias propias, que, en adelante, forman parte, junto con los Estados, del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que más adelante se analiza.

### **I.B.2.b El Municipio en México**

De conformidad con nuestra Constitución Política, las entidades federativas tienen como base de su división territorial y de su organización política y administrativa al Municipio Libre, ente que, con capacidad jurídica, política y económica, constituye el primer nivel de gobierno de los tres que coexisten en México, y al que corresponde el manejo y cuidado de los intereses colectivos vecinales de la población radicada en su circunscripción territorial.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> *Idem*, artículo 124.

<sup>32</sup> *Idem*, artículo 41. *Cfr.* TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, pp. 120-123.

<sup>33</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 44.

<sup>34</sup> *Idem*, artículo 122.

<sup>35</sup> Para una profundización respecto de estos conceptos, en especial en lo referente a los niveles de gobierno y a la descentralización por región, véase Robles Martínez, Reynaldo, *El Municipio*, Porrúa, México, 1987, P. 73; FRAGA, GABINO, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1979, p. 205; Tena Ramírez, Felipe, *op. cit.*, pp. 149-163; y, MUÑOZ, Virgilio y RUIZ MASSÍEU, Mario, *Elementos Jurídico Históricos del Municipio en México*, UNAM, México, 1979.

Existen multitud de definiciones que, sea partiendo de sus dos connotaciones principales (Monopolio Natural y Monopolio Político), o de sus elementos, de sus tareas, de sus fines, etc. han pretendido conceptualizarlo.<sup>36</sup> Para Rafael de Pina es el “[c]onjunto de habitantes de un mismo término jurisdiccional, regido en sus intereses vecinales por un ayuntamiento.”<sup>37</sup> Coincide Gamás Torruco, al comentar que se trata de una unidad política, cuya base es “...una comunidad geográficamente localizada que reconoce una autoridad propia para la gestión de los intereses puramente locales.”<sup>38</sup>

Así, las autoridades municipales, al administrar los intereses locales y prestar los servicios públicos indispensables, se constituyen en el poder político con mayor cercanía a la comunidad, y que recoge las necesidades más inmediatas de la población.

México tiene una gran tradición municipal, con antecedentes desde las civilizaciones azteca, mixteco-zapoteca y maya, llegando hasta la Revolución Mexicana en que, para evitar que volviera a suceder lo acontecido en el porfiriato, y con base en los principios de libertad política y económica, se constituyó al Municipio como la célula básica de nuestra organización política actual.<sup>39</sup>

En este sentido, en nuestro país son los ayuntamientos los que enfrentan los problemas de las crecientes demandas de los ciudadanos asentados en sus respectivas jurisdicciones de servicios Públicos como vigilancia, alumbrado, agua

---

<sup>36</sup> MUÑOZ, Virgilio y RUIZ MASSIEU, Mario, *op. cit.*, p. 17.

<sup>37</sup> De Pina, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 5ª ed., Porrúa, México, 1976, p. 279.

<sup>38</sup> GAMÁS TORRUCO, José “Federalismo y Municipalismo” en *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, Coord. José Fco. Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, p. 193.

<sup>39</sup> Esta tradición consuestral arranca desde el México Prehispánico, véase PÍREZ, Pedro, “Para el Estudio de los Municipios y la Política Regional en México”, en *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 3, núm. 8, Guadalajara, Jalisco, abril-junio, de 1983, pp. 11-21; ROJAS DE SOTO, Estela, *La Constitución de 1824 y el Municipio libre*, Cámara de Diputados, XLIX Legislatura, México, 1975, pp. 16-80 (estudio por demás interesante respecto de sus antecedentes); DE LA MADRID, Miguel, “Exposición de Motivos y Reformas del Artículo 115 Constitucional”; en *Hacienda Municipal*, año 3, No. 7, INDETEC, Guadalajara, enero-marzo 1983, pp. 4-15; YAÑEZ VALDOVINOS, Macario, *Nuevas Tendencias del Desarrollo Municipal y sus*

potable, alcantarillado, etc., teniendo una importancia central en el logro de nuestro proyecto nacional.<sup>40</sup>

### **I.B.2.c. La división de poderes en México**

Por otra parte, la competencia de los poderes a que se refiere el artículo 41 Constitucional, arriba analizado, se basa en el principio democrático de la división de poderes, consagrado también por nuestra Constitución y que consiste en fraccionar o dividir el poder público, a fin de limitarlo para evitar su abuso y para lograr especialización en el ejercicio de las funciones básicas de Gobierno.<sup>41</sup>

Esas funciones básicas son tres: la Legislativa, que consiste en expedir los ordenamientos legales que regulan las diversas actividades y relaciones que surjan; la Ejecutiva, es decir, la ejecución, aplicación, administración y vigilancia del cumplimiento de las leyes; y la judicial, por la que se juzgan o resuelven, conforme a esas propias leyes, los conflictos que pudieren surgir. Estas tres funciones las realizan, respectivamente, los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. De esta manera, en los tres niveles mencionados, cada uno de los órganos de gobierno sólo tiene determinadas atribuciones, las necesarias para ejercer una parte del poder público, pero sin posibilidad de que se que concentre en uno sólo.<sup>42</sup>

---

*Repercusiones Nacionales*, ENEP Acatlán, México, diciembre de 1981, pp. 11-15; y MUÑOZ, Virgilio y RUIZ MASSIEU, Mario, *op. cit.*, pp. 13-40.

<sup>40</sup> Véase RETCHKIMAN K, Benjamín, "Estado, Federalismo y Concentración en México", en el libro: *El Federalismo Y la Coordinación Fiscal*, UNAM, México, 1981, pp. 20-31; y, VELÁZQUEZ, Yolanda "La Hacienda Municipal", *Estudios Municipales*, Centro nacional de Estudios Municipales, año 1, núm. 1, México, enero-febrero de 1985, pp. 67-82.

<sup>41</sup> El artículo 49 de nuestra Carta Magna, establece que "El Supremo Poder de la federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial...No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar." *Cfr.* DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.*, pp. 101-115.

<sup>42</sup> Se habla de funciones y atribuciones, en virtud de que el Poder es indivisible, lo que se divide es su ejercicio.

Lo que en su origen parece haber sido simple división de trabajo, con el tiempo se convirtió en uno de los principios esenciales para el robustecimiento y garantía de los derechos de que gozan los gobernados,<sup>43</sup> quedando así consagrado como un axioma del sistema republicano y que resulta en una separación de los órganos del Estado, con competencias específicas para cada uno y sujetos a un régimen de colaboración entre ellos para el ejercicio del poder público.<sup>44</sup>

La idea central es que si un mismo individuo o grupo de individuos tuviere facultades para ejercer más de una de estas funciones, se incurriría en el riesgo de que abusara del poder, al no existir límites que lo pudieran frenar. Por ello, se divide al poder público, de manera tal que, al no quedar concentrado en uno sólo de los órganos de gobierno (o "poderes"), cada uno de ellos tiene posibilidad de frenar, en caso de intentos de exceso o abuso, a los demás.<sup>45</sup>

Tena Ramírez nos explica que la razón para dividir el poder surgió de la necesidad de limitarlo, a fin de impedir su abuso y que de "...este modo la división de poderes llegó a ser y siéndolo continúa hasta la fecha, la principal limitación *interna* del Poder Público, que halla su complemento en la limitación *externa* de las garantías individuales."<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Este es un principio que evolucionó desde las ideas de Aristóteles, que propugnaba por una mera división del trabajo, pasando por sus dos más importantes teóricos: John Locke que para destruir el absolutismo propuso una separación de poderes y Carlos de Secondat (Barón de Montesquieu), que instaba por un equilibrio de poderes de manera que no se confundieran en uno solo de los órganos, para otorgar libertad política, la que sólo existe cuando no se abusa del poder, y por Juan Jacobo Rousseau, que pedía una separación rígida de los poderes pero sobre la base de una supremacía del Poder Legislativo (por ser en el que se deposita la voluntad del pueblo). Todo esto se desarrolló luego en varias constituciones, principalmente las de Francia y EE.UU., esta última con su sistema de frenos y contrapesos, para evitar abusos y concentración del poder y controlar su ejercicio. Cfr. CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, pp. 194-202 y MONTESQUIEU, *Del Espíritu de las Leyes*, Trad. Nicolás Estevanéz, Porrúa, México, 1971.

<sup>44</sup> Cfr. LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, pp. 29 y ss.

<sup>45</sup> Sin embargo, como nos dice el propio Luqui: "...este sistema por si solo no bastaría para concretar en los hechos la garantía de los derechos individuales; es necesario... que los actos de un poder puedan ser controlados por otro; es lo que se llama el sistema de *los pesos* (sic.) y *contrapesos*. LUQUI, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 29,

<sup>46</sup> TENA RAMÍREZ, Felipe, *op. cit.*, pp. 211-212.

#### I.B.2.d. La colaboración de los poderes en México

En México, desde el siglo pasado existe un sistema de división de poderes.<sup>47</sup> Sin embargo, no existe una separación rígida de funciones, sino que para un mejor ejercicio de sus atribuciones y para lograr colaboración entre ellos, cada uno de los tres poderes realiza funciones que en un estricto sentido le *corresponderían a otro*.<sup>48</sup>

Así, además de que el Poder Judicial puede controlar los actos del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo, cuando se viole algún principio constitucional o, se lesione algún derecho consagrado en las leyes. (arts. 103, 104 y 105), también tiene, por ejemplo, facultades de administración interna (art. 94).

De la misma manera, el Legislativo, además del control de su administración interna (art. 77), tiene, entre otras facultades, la revisión de la Cuenta Pública, la aprobación del Presupuesto de Egresos, (ambos a través de la Cámara de Diputados), la expedición de la Ley de Ingresos,<sup>49</sup> el ejercicio de sus facultades en materia de responsabilidad de servidores públicos, etc., que le permiten controlar la acción del Ejecutivo, independientemente de su función misma, que les faculta (y obliga) a plasmar en leyes los anhelos del pueblo. (artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV y Título Cuarto).

Por su parte, el Ejecutivo, entre otras atribuciones de colaboración, que le *permiten realizar de mejor manera su función primordial* de ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia (art. 89 fracción I), puede iniciar y promulgar leyes, ejercer el veto, presentar al Senado la terna para designar Ministros de la Suprema Corte de Justicia, ejercer la facultad

---

<sup>47</sup> En México, la división de poderes aparece en todas nuestras constituciones desde la de Apatzingán de 1814, salvo la excepción del "Supremo Poder Conservador" que contempló la Ley Constitucional de 1836. México se inspiró en Francia, EE:UU. y la Constitución de Cádiz de 1812.

<sup>48</sup> Algunos tratadistas llaman a esto "atenuación de la división de poderes" o "cooperación".

reglamentaria, utilizar facultades extraordinarias, etc. (artículos 29, 71 fracción I, 72 incisos b) y c) y 89 fracciones I y XVIII).<sup>50</sup>

### **I.B.3. Concepto y características de la Potestad Tributaria**

Una vez analizados los conceptos de soberanía, federación y división de poderes, debemos ahora estudiar a la Potestad Tributaria, para lo cual abordaremos tanto su concepto como sus características.

Antes de hablar del tema que nos ocupa, tenemos que manifestar que cuando nos referimos a "Potestad" hacemos mención a una forma del Poder del Estado. El "Poder", cuando se formaliza se vuelve autoridad, la cual tiene que tener una Potestad para poder actuar. Así nos estamos refiriendo a un Poder llamado Potestad.

#### **I.B.3.a. Concepto de Potestad Tributaria**

Una de las consecuencias prácticas del principio de soberanía en el *Derecho Internacional*, es el derecho exclusivo de cada Estado al ejercicio del poder tributario en su territorio y en el espacio aéreo, que implica, que un Estado no puede actuar fuera de sus fronteras sin atentar contra otra soberanía.<sup>51</sup>

El Poder Tributario no es reciente, ni ha sido exclusivo al Estado Moderno. Desde la antigüedad, el Estado ha exigido a los particulares que le aporten

---

<sup>49</sup> También se le llama "función coadministradora en materia financiera". Luqui, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 30.

<sup>50</sup> Para un análisis mucho más profundo de la colaboración entre poderes, consultar a PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La Facultad Reglamentaria en el Derecho Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997, pp. 28-52, así como a CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, pp. 202-207.

<sup>51</sup> BUHLER, Ottmar, *Op. Cit.*, pp. 175 y 176. Buhler cita a Udina que limita la acción a una de carácter coactivo, pero explica que esto no es exacto ya que puede actuarse en forma no coactiva (con el asentimiento del particular involucrado), y de todas maneras se está lesionando la soberanía del otro Estado, si no se cuenta con su previo consentimiento.

recursos para poder sostener la función pública, los cuales, en épocas modernas, se hacen a título de contribución.<sup>52</sup>

De naturaleza política, este poder es inherente al de gobernar,<sup>53</sup> y es ese Poder Tributario, el que establece la obligación jurídico-tributaria, de la que nace la relación jurídico-tributaria, ambas de base constitucional, porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia y fija límites al ejercicio de ese poder, que analizaremos en el capítulo IV, al hablar de los principios constitucionales de los impuestos.

Para el caso de México, el poder tributario a nivel federal está se encuentra establecido por los artículos Constitucionales 73 y 131. Asimismo, la potestad tributaria de las Entidades Federativas se contempla en los artículos Constitucionales 115, 117, 118, 124 y 131 y es conveniente que, antes de determinar en qué consiste, analicemos su origen.

Para el maestro Luis Carballo, "...la soberanía es la base determinante de la organización política establecida en la Ley Suprema y de ella derivan también los poderes y las potestades públicas, entre las cuales sobresale precisamente la potestad en materia de contribuciones.<sup>54</sup> Para analizar este último concepto, requerimos iniciar por el más general de potestad financiera.

---

<sup>52</sup> Comenta el maestro De la Garza que la palabra contribución tiene una connotación más democrática, ya que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente "contribuyen" para que el Estado pueda realizar sus atribuciones, DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 10ª ed., Porrúa, México, 1981, p. 194.

<sup>53</sup> Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, t. I, Parte General, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 227.

<sup>54</sup> CARBALLO BALVANERA, Luis, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", en el *Congreso Binacional México-España de Derecho Tributario*, San Sebastián, España, 14, 15 y 16 de abril de 1993, p. 2.



El poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y tiene dos facetas: una relativa al ingreso y la otra al gasto. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributario se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.<sup>55</sup>

Generalmente se liga al poder tributario con la soberanía del Estado, como fundamento de la imposición, por lo cual el impuesto y demás figuras tributarios, se contemplan como prestaciones que el ente público tiene facultad de exigir en virtud de su supremacía tributaria, derivada de la facultad de imperio estatal y del cual, tal poder tributario no es sino una de sus manifestaciones.<sup>56</sup>

Así, recibe el nombre de Poder Tributario, según De la Garza, "...la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."<sup>57</sup>

Es la "...capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a las personas, consistentes en la contribución de recursos económicos al erario del mismo."<sup>58</sup> En otras palabras, la "...facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción."<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> La mayoría de los tratadistas coinciden en esta distinción, siguiendo, en forma lógica la diferenciación y momentos que la propia actividad financiera refleja. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 193 y ss. Por ejemplo, Luis Carballo considera que "...[e]sta resulta ser una de las manifestaciones fundamentales de la soberanía. Se encuentra constituida por las atribuciones de los poderes públicos para hacer posible que se financien sus gastos con pleno respeto a las garantías individuales y a la forma de gobierno del país." CARBALLO BALVANERA, Luis, *op. cit.*, p. 2.

<sup>56</sup> DE LA CUEVA, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, Porrúa, México, 1989, p. 144.

<sup>57</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 193.

<sup>58</sup> GARCÍA CÁCERES, Jorge, "Ley de Coordinación Fiscal", en *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Guadalajara, Julio-Agosto de 1981, p.157

<sup>59</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1988, p. 101. Esta definición tiene la virtud de que nos resume en un renglón lo que es la Potestad Tributaria.

Coincidentes con lo anterior, pero precisando la facultad y agregando la nota esencial para su ejercicio, para J. M. Martín y Rodríguez Usé, el poder tributario puede ser definido, ...como la *facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales.*<sup>60</sup>

Catalina García Vizcaíno, todavía amplía y precisa más este concepto, al mencionar que “[c]onsiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de *crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales*, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de *eximir y de conferir beneficios tributarios*, así como el poder de *tipificar ilícitos tributarios* y regular las *sanciones* respectivas.”<sup>61</sup>

De esta manera, por una parte, encontramos los tres elementos fundamentales del concepto: se trata de una facultad para exigir contribuciones; la ejerce el Estado dentro de los límites que le establece la Constitución (esto lo implica al decir “según la competencia”); y se manifiesta o ejerce a través de la expedición de normas jurídicas. Adicionalmente, por la otra, nos precisa que el concepto es muy amplio y no sólo abarca la mera imposición de contribuciones, sino también el establecimiento de sus excepciones (los estímulos y subsidios), de obligaciones de control y de infracciones y delitos y sus correspondientes sanciones.

Resulta lógico deducir que todo lo que forma parte integrante del concepto de gravamen, por seguridad jurídica, no se puede dejar en manos del gobernante, sino que debe estar fijado por normas jurídicas y, por ende, debe ser incluido en el concepto de potestad tributaria. Esto concuerda con lo que se tratará más en el

---

<sup>60</sup> MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F, *Derecho Tributario General*, 2ª ed. actualizada, De Palma, Buenos Aires, 1995, p. 92.

capítulo IV punto IV.C.1., respecto del principio de legalidad tributaria consignado por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

De esta manera podemos afirmar, que el Poder Tributario se refiere a la facultad que tiene el Estado, para imponer contribuciones, excepciones a los mismos y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones, para, mediante la disposición y administración posterior del producto de las mismas, estar en condiciones de cumplir con las atribuciones y fines que le están encomendados.<sup>62</sup>

Sin embargo, para Carlos Giuliani Fonrouge, la expresión *poder tributario*, ha dado lugar a interpretaciones y terminología diversas, ejemplificando con que Berliri lo llama supremacía tributaria; Micheli, potestad impositiva, Cocivera, potestad tributaria; Bielsa, Poder Fiscal; e Ingresso, poder de imposición.<sup>63</sup>

Respecto de este problema terminológico, el propio Giuliani manifiesta que no halla "...diferencia sustancial entre los dos vocablos mencionados, pero, en general, usar[á] la expresión poder por estar en nuestra tradición, sin que ello obste a la utilización de *potestad* cuando la frase lo haga aconsejable".<sup>64</sup> Nosotros los utilizaremos, siguiendo la tendencia en este sentido, como sinónimos, aún cuando reconocemos que podrían encontrarse algunas pequeñas variantes semántica entre ellos.

---

<sup>61</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Op. Cit.*, p. 225.

<sup>62</sup> Para un análisis a fondo de la Potestad Tributaria, véase YEBRA, Perfecto, *El Poder Financiero*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1977.

<sup>63</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. 1, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 268.

<sup>64</sup> *Idem*, pp. 268-269. Coincidimos con Quintana en que las expresiones poder y potestad, con todo y que han generado interpretaciones divergentes, en nuestro sistema jurídico tributario no tienen diferencias sustanciales. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, *op. cit.*, p. 101.

Respecto del origen del poder tributario, nace cuando el Estado hace uso de su soberanía, colocándose en una situación de superioridad respecto de los particulares.<sup>65</sup> Por su parte, los doctrinarios alemanes y españoles, fundamentan el poder tributario es decir, el derecho del Estado de exigir contribuciones, en la soberanía.<sup>66</sup>

En Estados Unidos, impera el concepto de que la actividad tributaria radica en el poder impositivo y el poder de policía, ambos "inherentes" a él, como parte del concepto de *Estado* e inseparables de él: entendiendo el primero como "el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes"; y el segundo, como la facultad de los Estados soberanos "de controlar personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés del bienestar general..."<sup>67</sup>

Algunos autores consideran que la soberanía no es el fundamento del poder tributario, sino sólo el poder de imperio (como Bielsa),<sup>68</sup> Para ellos, el concepto de soberanía es esencialmente político, no jurídico, y la soberanía nunca se refleja en las actividades que el Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras; por lo que, dentro de su territorio, "...el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía: *le basta su poder de imperio*, que ejerce mediante los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial".<sup>69</sup>

Esta teoría también ha encontrado eco en nuestros tratadistas, para algunos de los cuales, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 39

---

<sup>65</sup> Sánchez M., Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª edición, Cárdenas, México, 1988, p. 66.

<sup>66</sup> Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 269.

<sup>67</sup> *Ibidem*. También consultar a QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *op. cit.*, p. 48.

<sup>68</sup> Expresan Martín y Rodríguez que la mayoría de los juristas argentinos, siguiendo a Bielsa, han rechazado el criterio alemán, conforme al cual el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado. "Adhiriéndonos a esa opinión, consideramos correcta la distinción que aquel gran maestro establecía entre *soberanía y poder de imperio*." Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *op. cit.*, p. 91. Adicionalmente, algunos autores, como Griziotti, consideran que además de que su origen radica en la soberanía, el fundamento del Poder Tributario lo son la equidad y la capacidad contributiva.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

Constitucional, la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo y como consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder de imperio que éste ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica en virtud de la decisión soberana del pueblo, que, dentro de su territorio, el Estado no debe, ni tiene por qué, invocar su soberanía. Le basta su poder de imperio, el cual ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno.<sup>70</sup>

Nosotros creemos que ambas teorías en esencia se refieren a lo mismo, ya que el poder de imperio proviene de la soberanía. No se puede tener poder de imperio si no se es soberano. La substancia de la discusión radica en invocarla o no y a mi juicio si nuestra propia Constitución la invoca, entonces es válido decir que proviene, aunque se haga la aclaración de que esto es en última instancia, de la soberanía, de la cual proviene el poder de imperio, una de cuyas manifestaciones es la Potestad Tributaria.<sup>71</sup>

Independientemente de su origen, no hay duda de la existencia de la potestad tributaria. El mismo Bielsa menciona que "...son impuestos nacionales los de aduana, y todos los que la Nación establezca en su jurisdicción, en virtud de su potestad constitucional".<sup>72</sup>

Por último, en doctrina encontramos que a la Potestad Tributaria se le divide en originaria y derivada. La primera es cuando es establecida por la Constitución y, la segunda, cuando se delega por el órgano titular de la potestad originaria. En México, nuestra Constitución no autoriza al legislativo a delegar sus

---

<sup>70</sup> Quintana y Rojas, *op. cit.*, p. 49.

<sup>71</sup> Hay que recordar que, como nos dice Kelsen, "La moderna teoría explica la soberanía como una propiedad del poder del Estado y, por tanto, indirectamente, como propiedad del Estado mismo, desde el momento que lo identifica con su poder. Dicha teoría considera, con razón, como uno de sus grandes progresos, el haber determinado la soberanía como una de las propiedades del Estado y no de uno cualquiera de sus órganos." KELSEN, Hans, *op. cit.*, p. 133.

<sup>72</sup> BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, III, Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1952, p. 53.

potestades en otros órganos mediante la expedición de leyes ordinarias, salvo casos expresos como los del 29 y 131 segundo párrafo de la Constitución.<sup>73</sup>

### **I.B.3.b. Elementos de la Potestad Tributaria**

Como hemos visto, la Potestad Tributaria es algo consustancial al Estado, pues tiene encomendadas tareas que permiten que la sociedad pueda funcionar y desarrollarse adecuadamente. La acción del Estado abarca expedir y aplicar las leyes que rigen la vida humana en sociedad, resolver controversias, prestar los servicios públicos, etc. Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos humanos, financieros y materiales, "...que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado."<sup>74</sup>

Para Giuliani Fonrouge, sus elementos esenciales son: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. La abstracción, (en su acepción contraria a "lo concreto") significa que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.<sup>75</sup>

El elemento permanente proviene de que el poder tributario es connatural al Estado, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En tanto subsista el Estado, indefectiblemente habrá poder de gravar. No puede desaparecer este poder por prescripción o caducidad (lo que podría prescribir o caducar es la posibilidad de hacer efectivas obligaciones surgidas por efecto del ejercicio de la competencia tributaria). Lo irrenunciable implica que el Estado no

---

<sup>73</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 29 y 131. También hay que recordar al Principio de "Reserva de la Ley", que opera para los derechos fundamentales del individuo y, asimismo, a la materia tributaria, ya que sólo es el Pueblo mismo, a través de sus representantes, el que puede limitarse sus derechos e imponerse sus obligaciones.

<sup>74</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 194.

<sup>75</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 272.

puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir.<sup>76</sup>

Por último, lo indelegable, está íntimamente vinculado al anterior y reconoce el mismo fundamento, e implica que el Estado no puede transferir a un tercero de forma transitoria ni permanente el poder de imperio.<sup>77</sup>

Refuerza y completa esta posición, el pensamiento de Giannini, para quien la potestad que hemos venido analizando, constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello su misma extensión por lo que, teóricamente, no tiene límite ni condición en cuanto a su contenido por lo que el legislador puede, a su arbitrio, elegir la clase de gravamen y su cuantía o modificar la relación impositiva, ya que sus límites son de carácter económico y político como la capacidad contributiva y la estructura económica de la nación.<sup>78</sup>

Se debe agregar a esa noción, como límites a la Potestad Tributaria, los aspectos sociales y culturales del país en que se vive, como la situación de pobreza de ciertos sectores y la idiosincracia nacional, los cuales deben ser ineludibles para el legislador y podrían, como se probará en el capítulo VI, significar que el derecho no sea "viviente", sino simplemente vigente.<sup>79</sup>

Estos factores se deben de apreciar en su total magnitud para diseñar un sistema verdaderamente justo, entendiendo como tal, a un sistema que tome en cuenta nuestro proyecto nacional de estado social de derecho<sup>80</sup> y la situación que

---

<sup>76</sup> *Ibidem.*

<sup>77</sup> *Idem*, p. 273.

<sup>78</sup> GIANNINI, Achille Donato., *Instituciones de Derecho Tributario*, Trad. y estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp.93-94.

<sup>79</sup> Cuando se habla de "derecho viviente", nos referimos a la noción del maestro Villoro, para quien "...<Derecho Viviente> es el Derecho que García Máynez llama Positivo, es decir, el Derecho que es eficaz debido a que es observado socialmente." VILLOORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1966, pp. 9 y 118 y ss., 123, 294 y 295.

<sup>80</sup> Para una discusión muy profunda sobre el concepto "Proyecto Nacional" y "Estado Social de Derecho", consultar a los maestros NORIEGA CANTÚ, Alfonso, "La Reforma a los artículos 25 y 26 de la Constitución

experimente el país en un momento dado. Es consenso que tienen que existir límites que guíen la acción del legislador, la que repercute en el Estado mismo y en los ciudadanos. Es por ello, que el propio Giannini habla de que el legislador debe tomar en cuenta tanto los criterios que le fije la política tributaria, como la forma de organizar los impuestos que le muestre la técnica tributaria.<sup>81</sup>

Como desarrollará en el capítulo II de este trabajo, nuestra Constitución Política contiene una serie de principios, consagrados como derechos fundamentales o "garantías individuales", a los cuales el legislador debe atender en el momento de ejercer la facultad citada. Asimismo, existen una serie de principios teóricos a los que debe obedecer, para lograr un sistema impositivo que obedezca a los fines nacionales y tienda a lograr nuestro proyecto nacional.<sup>82</sup>

## **I.C. La Competencia Tributaria**

### **I.C.1. Noción de Competencia Tributaria**

Hay que distinguir entre Potestad Tributaria y competencia tributaria, la primera, como hemos puntualizado, se ejerce cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones (hipótesis normativas) que, en caso de producirse en la realidad, hacen que nazca la obligación de pagar contribuciones, de lo cual en nuestro país, como vimos y conforme al sistema de división de poderes, se encarga de forma exclusiva el Poder Legislativo, el que expide las leyes (tanto las especiales

---

Política de los Estados Unidos Mexicanos y su Vinculación con los Derechos Sociales y el Estado Social de Derecho", en *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano* (coordinadores: José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 95-133; y a TRUEBA URBINA, Alberto, *Derecho Social Mexicano*, 1ª edición, Porrúa, México, 1978, pp. 301-317.

<sup>81</sup> GIANNINI, Achille Donato, *op. cit.*, p. 94.

<sup>82</sup> Estos límites los encontramos en la Constitución de cada país y, de hecho, existe una naciente rama del Derecho encargada de estudiarlos (derivada tanto del Derecho Tributario, como del Derecho Constitucional), llamada Derecho Constitucional Tributario, definido como el *conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado*. Martín y Rodríguez, *op. cit.*, p. 91.



de cada contribución, como el Código Fiscal, la Ley Aduanera y la Ley de Ingresos), de conformidad con el principio de legalidad tributaria, de proporcionalidad, de equidad y de destino al gasto público que se analizarán en el capítulo II.<sup>83</sup>

El maestro Delgadillo, refrendando este criterio, expresa que "...la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria".<sup>84</sup>

La competencia tributaria, por su parte, se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley tributaria como generadores de los créditos fiscales.<sup>85</sup>

No hay que confundir el poder tributario, que otorga al Estado el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.<sup>86</sup> J. M. Martín y Rodríguez Usé coinciden también en que el poder tributario no debe ser confundido ni identificado con la competencia tributaria, ya que aquel es "...una expresión del poder de imperio del Estado, manifestado por medio de

---

<sup>83</sup> Hay que aclarar que para algunos autores, la potestad tributaria abarca algunas de las funciones que nosotros identificaremos como competencia tributaria. Luis Carballo comenta que coincide con José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, quienes consideran que la potestad tributaria comprende además de la potestad tributaria normativa, la potestad de imposición como concepto abstracto que designa a un conjunto de facultades específicas de la administración. CARBALLO BALVANERA, Luis, *op. cit.*, p. 3.

<sup>84</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, 3ª ed., México, 1996, p.46.

<sup>85</sup> Este concepto de "competencia tributaria" aplicado en el Derecho Tributario, no se debe confundir con el concepto procesal de competencia (territorial o por materia), que es una de las llamadas *modalidades* que deben cumplir las autoridades en los actos administrativos de conformidad con el artículo 16 Constitucional, y que se analizan en el punto II.B. del capítulo II.

<sup>86</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, p. 272.

normas legales, en tanto que esta última sólo representa la facultad de percibir el crédito tributario.”<sup>87</sup>

Para Bielsa “La ley establece la imposición...[pero] la aplicación concreta de ese poder pide una actividad distinta de la legislativa, y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad de determinar *unilateralmente* la obligación, y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales (apremio), aplicar sanciones (recargos, intereses, multas), y de ejecutar medidas de policía fiscal (que las leyes llaman fiscalización). De modo que el poder fiscal no es lo mismo que el poder de imposición, aunque se los considera sinónimos.”<sup>88</sup>

Entonces, para él, el poder fiscal es igual a la administración fiscal, es decir a la ejecución de la ley tributaria y a la administración del erario o fisco, recalcando que también es expresión de poder, aunque en menor grado. Es decir es igual a lo que nosotros hemos llamado competencia tributaria.

Hemos avanzado bastante desde aquellos años cincuenta. Tan es así que ya existe el concepto de autodeterminación de los gravámenes, que se analiza en el punto IV.A, del capítulo IV, conforme al que ya no es el fisco el que determina la obligación, sino sólo vigila que el contribuyente la cumpla correctamente. Pero podemos tomar de Bielsa el concepto global de competencia tributaria y recalcar lo que se decía respecto de que difiere de Potestad Tributaria.

La competencia tributaria en nuestro país corresponde al Poder Ejecutivo, el cual, a través de la Administración Tributaria (término del que nos ocuparemos en el capítulo III), debe no sólo recibir el pago, sino - cuando se trata de sistemas como el nuestro de autodeterminación de los gravámenes - comprobar, utilizando

---

<sup>87</sup> MARTÍN y Rodríguez, *op. cit.*, p. 92.

<sup>88</sup> BIELSA, Rafael, *op. cit.*, p. 66.

los medios de revisión que le otorga la Ley y cumpliendo con las formalidades que la misma le establece, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha realizado de conformidad con la ley y, en caso contrario, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago.<sup>89</sup>

### **I.C.2. Titularidad de la Competencia Tributaria**

Para ciertos autores, como Andreozzi y Giannini, la relación jurídico tributaria supone dos sujetos: uno activo, porque es el que realiza la acción de cobro y comprobación y al que la Ley atribuye determinados derechos o poderes; y otro pasivo, que es el que debe cumplir con las obligaciones tributarias impuestas a él por las leyes. El primero es el Estado y el segundo, el gobernado.<sup>90</sup>

De esta forma, el sujeto activo de la relación tributaria es, en estricto sentido, el Estado mismo (en cualquiera de sus tres niveles de gobierno). Como nos dice Pugliese, “[e]n el derecho financiero existe un solo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: el Estado.”<sup>91</sup>

Como nos dice el maestro Gonzalo Armienta, dada “...la particular estructura de la relación tributaria principal, sólo pueden ser sujetos activos de la misma, en el sistema constitucional mexicano, la Federación, los Estados ...y los Municipios...[t]anto la Federación como las entidades federativas tienen, al mismo tiempo que su potestad tributaria - facultad para establecer cargas fiscales -, el poder-deber, nacido ex-lege, de figurar como sujetos activos de la relación impositiva, así como el de hacer efectivo el gravamen fiscal.”<sup>92</sup>

<sup>89</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 194 y 195.

<sup>90</sup> Cfr. ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, pp. 227-230; y Giannini, Achille Donato, *op. cit.*, pp. 93-94.

<sup>91</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976, p. 166.

<sup>92</sup> ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, S.A., México, 1977, p. 97.

Respecto de sus atribuciones, Bielsa considera que, cuando por aplicación de la ley, el fisco determina una obligación, o requiere la ejecución de la ya determinada,<sup>93</sup> él se convierte en sujeto de la misma. Es el sujeto acreedor, aunque investido de cierto poder diferente y que no tiene el acreedor en el derecho común, que utiliza un poder que no es discrecional, "...la obligación fiscal es de orden público y, por tanto, las partes no pueden modificarla; mejor dicho... el fisco no puede modificarla sino en los términos expresamente determinados por la ley"<sup>94</sup>

Este concepto de acreedor es precisamente la función que realiza la Administración Tributaria y que es motivo de análisis de esta tesis. Sin embargo, se debe apuntar que se trata de un acreedor que no puede, a su arbitrio, liberar o modificar, o aún extinguir, la obligación, si no es siguiendo los postulados de la ley. Sólo puede perseguir el cobro cuando así se lo autoriza expresamente la Ley.

Adicionalmente, tiene a su cargo como funciones propias de la gestión de los tributos, las de administración y, podríamos decir, que su función relacionada con su papel de acreedor de las normas tributarias se ha extendido hasta convertirse en un promotor del cumplimiento voluntario, ya que, como se analiza en los capítulos III, V y VI con mayor detenimiento, en un sistema de autodeterminación de los gravámenes debe existir un cumplimiento voluntario correcto, espontáneo, oportuno y masivo de las obligaciones tributarias.<sup>95</sup>

Es para ello que tiene que desarrollar todo su potencial, es para ello que el Estado le otorga los recursos que le confía, es para ello que todo su personal se

---

<sup>93</sup> BIELSA, Rafael, *op. cit.*, p. 66. Hay que recordar lo comentado unos párrafos arriba de que nuestro sistema se aparta de lo dicho por este autor en cuanto a autodeterminación de los gravámenes. Sin embargo, es válido el resto del concepto, en especial a la obligación del fisco como acreedor de lograr la *recaudación efectiva*.

<sup>94</sup> *Ibidem*.

<sup>95</sup> Como resultaría muy costoso y materialmente imposible el que la autoridad realizara directamente la detección y registro así como la determinación y cobro de los impuestos, de todos los contribuyentes de la

capacita, que sus programas se ponen en marcha, que la ley le otorga sus facultades. De la misma manera, así como el sujeto activo del poder tributario es siempre el Estado, "...la competencia tributaria puede ser derivada, cedida o delegada a entidades estatales autónomas o entidades semipúblicas."<sup>96</sup>

De conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Sin embargo, sólo los tres primeros tienen potestad jurídica tributaria, pues los Municipios, como no tienen órgano legislativo, únicamente pueden administrar libremente su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de las Entidades Federativas, las que de conformidad con la fracción IV del artículo 115 de la propia Constitución establecen las contribuciones que éstos administran y aprueban las leyes de ingresos de los ayuntamientos.

Esa calidad de sujeto activo, abarca no sólo la posibilidad de percibir el producto de las contribuciones, convirtiéndose en acreedor, sino también, el ejercicio de ciertas facultades y atribuciones, como la posibilidad de ordenar y practicar visitas domiciliarias o para realizar el cobro coactivo de los créditos a través del *Procedimiento Administrativo de Ejecución* consignado en el Código Fiscal de la Federación y que se analiza en el punto IV.F.2.b.i. del capítulo IV.

Por otra parte, los Municipios cuentan con la potestad fundamental normativa, de asignación de las contribuciones a su respectivo presupuesto y la potestad abstracta de ejecución o aplicación de las leyes sobre contribuciones.

---

nación, en México, la relación tributaria del fisco con los contribuyentes se determina bajo el principio de cumplimiento voluntario de las normas tributarias.

<sup>96</sup> MARTÍN Y RODRÍGUEZ, *op. cit.*, p. 92. Esta precisión es muy válida para México, donde, por ejemplo, las instituciones de seguridad social son las encargadas de vigilar la recaudación de las aportaciones de seguridad social, y los Estados y Municipios colaboran en la administración y cobro de contribuciones federales.

### I.C.3. Participación del Estado y la Sociedad en la materia tributaria

Por lo que toca a las contribuciones y a la intervención de los tres poderes respecto de ellas, como ya se expresó, corresponde al legislativo la Potestad Tributaria, al Ejecutivo el ejercicio de la Competencia Tributaria, al Tribunal Fiscal de la Federación y a los Tribunales Contenciosos Estatales el control de la legalidad, y al Poder Judicial el control constitucional.

El maestro Valdés Villarreal hace referencia a los momentos lógicos de un sistema tributario: su establecimiento; su aplicación por la sociedad y por la administración tributaria; y a la solución de controversias por los tribunales, siendo estas las tres etapas de la vigencia del derecho de los tributos. Para cada uno de esos momentos, nos explica, la técnica jurídica aporta principios, instituciones, procedimientos e instrumentos aptos para la justicia, los cuales menciona de la siguiente manera:<sup>97</sup>

Cuando se establecen las contribuciones, participa el Poder Legislativo, la Ley es el instrumento, el procedimiento es el parlamentario y el principio, el de legalidad. Cuando se aplican las leyes tributarias, participan los particulares; las declaraciones, avisos y pagos son el instrumento; el procedimiento es el administrativo; y, el principio, el de legalidad administrativa.

Por parte del Estado, participa el Poder Ejecutivo a través de la Administración Tributaria; el instrumento son los programas de gestión y las órdenes administrativas; el procedimiento, el administrativo; y, el principio, el de legalidad administrativa.<sup>98</sup> Por último, en controversias, participa el Poder Judicial; la sentencia es el instrumento; el procedimiento es el jurisdiccional; y, el principio,

---

<sup>97</sup> Miguel Valdés Villarreal, "La Justicia en las Contribuciones", en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1992, p. 17.

el de legalidad y equidad.<sup>99</sup> Nosotros agregaríamos al control de legalidad que realizan los Tribunales Fiscal de la Federación y Contenciosos Administrativos.

Nos dice el maestro Valdés, que las tres fases se complementan. La segunda supone la primera, la tercera se apoya en la primera". La segunda, es decir el cumplimiento voluntario generalizado y la gestión administrativa requieren de una buena ley; la sentencia equitativa se apoya en la gestión correcta y en la ley justa. La ley, para que cumpla cabalmente su cometido, tiene necesidad de la anuencia de la sociedad, de la correcta gestión administrativa y de la mas clara, limpia y equitativa impartición de justicia por los jueces".<sup>100</sup>

Es clara la participación de toda la sociedad en materia tributaria. Esta tesis versa precisamente sobre la segunda etapa y los esfuerzos que debe hacer el Estado, a través de la Administración Tributaria, para contar con el apoyo de la comunidad y lograr el cumplimiento generalizado.

#### **I.D. La Concurrencia Impositiva**

Como en los tres niveles de gobierno se pueden establecer gravámenes, es conveniente que se analice el tema de "concurrencia impositiva", que tiene mucho que ver con el "Federalismo Fiscal".

Este tema resulta relevante para la tesis, puesto que implica no sólo la existencia de un ejercicio de la competencia tributaria de la que es titular cada uno de los tres niveles citados, sino, como se observará de la exposición, la posibilidad de que funciones de gestión de contribuciones federales sean realizadas por autoridades estatales o municipales, a través de la colaboración administrativa.

---

<sup>98</sup> *Idem*, pp. 17-18.

<sup>99</sup> *Idem*, p. 18.

<sup>100</sup> *Idem*, pp. 18-19.

### I.D.1. Concepto de Concurrencia Impositiva

De conformidad con el artículo 124 Constitucional, las "...facultades que no están expresamente concedidas...a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados."<sup>101</sup> Esta disposición da lugar a la existencia de la concurrencia impositiva.

El Poder Legislativo Federal, en ejercicio de las facultades concedidas en las fracciones VII, X y XXIX-A del artículo 73 y el 131 de la Constitución Política, emite tanto la Ley de Ingresos, como las leyes especiales de las contribuciones federales.<sup>102</sup>

Se ha interpretado que la primera de las fracciones, que a la letra otorga la facultad de "[i]mponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", otorga una facultad muy amplia para establecer gravámenes, la cual, de conformidad con el citado 124, comparten las entidades federativas con la única limitación (constitucional) de no imponer gravámenes sobre las contribuciones enunciadas por las mencionadas fracciones X y XXIX-A del 73 y el 131. De conformidad con la fracción XXIX-A del 73, del rendimiento de las contribuciones especiales a que se refiere el punto 5º de la citada fracción XXIX-A, participan las Entidades Federativas en la proporción que la ley secundaria federal determina.<sup>103</sup>

Es el 124, como se dijo, el artículo Constitucional que nos da la pauta para la potestad tributaria de las Entidades Federativas, la cual, encuentra, además de las limitaciones arriba expresadas, las contenidas en los artículos 117 fracciones

---

<sup>101</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 124.

<sup>102</sup> *Idem*, artículos 73, fracciones VII, X y XXIX-A y 131.

<sup>103</sup> *Ibidem*.



III, IV, V, VI y VII y 118 fracción I de la Constitución. Por lo que toca al Distrito Federal, es el artículo 122 el que nos establece sus bases.<sup>104</sup>

Por lo que toca a Municipios, el artículo 115 de nuestra Carta Magna, en su fracción IV, establece el principio de administración libre de su Hacienda, que se forma de "...los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."<sup>105</sup> incluyendo predial, participaciones federales (establecidas con arreglo a las bases determinadas por las Legislaturas de las Entidades Federativas), y contribuciones por servicios públicos. Adicionalmente, hay que recordar que antes de la reforma de 1983 al artículo 115 de la Constitución que les reconoció ingresos propios y la atribución de aprobar sus respectivos presupuestos de egresos, los Municipios contaban sólo con las facultades de administración autónoma de su hacienda.

De lo anterior, se deriva la posibilidad de que exista concurrencia impositiva, puesto que una misma fuente puede ser gravada por distintos niveles de gobierno. Rebase los alcances de esta tesis analizara a profundidad la historia del actualmente llamado "Federalismo Fiscal", pero es necesario mencionar brevemente que el siglo pasado se caracterizó por un desorden impositivo, el cual continuó a principios de este siglo, lo que daba como consecuencia doble y hasta triple imposición interna (en los tres niveles de gobierno), lo que, además de producir obligaciones y cargas excesivas al contribuyente, obstaculizaba el desarrollo pleno de nuestra nación.

Resumen este apartado, las palabras del maestro Esquivel, quien comenta que "[e]n la Constitución de 1917 no se estableció un sistema fiscal congruente entre Federación, Entidades Federativas y Municipios, ya que se tenía abierta la

---

<sup>104</sup> *Idem*, artículos 117, 118 y 122.

<sup>105</sup> *Idem.*, artículo 115.

posibilidad de una concurrencia y por ende una doble tributación en casi todos los rendimientos de las fuentes de riqueza nacionales."<sup>106</sup>

### **I.D.2. Antecedentes de la Coordinación Fiscal**

Ante la situación que se ha descrito, que, además de la ineficiencia, inequidad y molestias para los contribuyentes, podría derivar en un peligroso agotamiento de las fuentes tributarias, se requería el diseño e instrumentación de un sistema de coordinación, cuyos propósitos se resumían en disminuir la concurrencia impositiva; repartir la competencia entre los tres niveles de gobierno; buscar el óptimo aprovechamiento de cada fuente de ingresos; unificar la carga impositiva de los contribuyentes y efectuar un reparto equitativo de los rendimientos de las fuentes impositivas entre los tres niveles de gobierno.<sup>107</sup>

Fue a principios de este siglo cuando, para lograr el propósito de coordinación fiscal, se realizan una serie de esfuerzos en ese sentido, los que se inician con la realización de 3 Convenciones Nacionales Fiscales:<sup>108</sup>

#### **I.D.2.a. Primera Convención Nacional Fiscal**

La Primera Convención Nacional Fiscal de 1925, fue convocada el 22 de junio de 1925, siendo Presidente Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público Alberto J. Pani, y su principal acuerdo fue el relativo a desterrar las prácticas alcabalarías, mediante "...delimitar constitucionalmente los campos

---

<sup>106</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., "La Coordinación Fiscal y los Impuestos de Autos Nuevos y Tenencia Vehicular" 1997, en *Revista Responsa*, año 2, número 09, México, marzo de 1997, p. 31.

<sup>107</sup> INDETEC, *El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, Guadalajara, 1995, p. 38.

<sup>108</sup> Para una mayor profundización respecto de la historia de la coordinación fiscal en México, ver INDETEC, "El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 1, núm. 1, Jalisco, 1981, pp. 10-26; Hoyo, Roberto, "Las Participaciones en la Coordinación Fiscal", *Investigación Fiscal*, segunda época, INCAFI, núm. 3, México, mayo-junio de 1982, pp. 30-34; y DE LA GARZA, *op. cit.*, pp. 196-246.

impositivos de cada uno de los niveles de gobierno."<sup>109</sup> Sin embargo, no se llevó a la práctica este acuerdo y por lo tanto no se modificó substancialmente el sistema tributario.

#### **I.D.2.b. Segunda Convención Nacional Fiscal**

La Segunda Convención Nacional Fiscal, de 1933, fue convocada el 11 de mayo de 1932, siendo Presidente Pascual Ortíz Rubio y Secretario Alberto J. Pani. En ella se buscó nuevamente delimitar la jurisdicción fiscal de los tres niveles de gobierno, para lo cual se acordó establecer las bases para la unificación de los sistemas fiscales estatales y municipales y la coordinación de ellos con el sistema federal, así como para constituir la Comisión Permanente de la Segunda Convención Nacional Fiscal, como un órgano-técnico administrativo capacitado para ejecutar los acuerdos de las Convenciones Nacionales Fiscales<sup>110</sup>

Asimismo, se establecieron las bases del Sistema de participaciones a Estados y Municipios en el rendimiento de algunos impuestos federales como el de energía eléctrica. Este fue el antecedente para que, diez años después, en 1942, se adicionara la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

#### **I.D.2.c. Tercera Convención Nacional Fiscal**

La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947, se convocó el 4 de octubre de 1947, siendo Presidente Miguel Alemán y Secretario Mario Ramón Beteta. Al igual que en las demás, en ella se "pugnó por un nuevo y amplio sistema de coordinación a través de participaciones, dejando atrás la distribución

---

<sup>109</sup> GARCÍA CÁCERES, Jorge, "Ley de Coordinación Fiscal", en *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Guadalajara, Julio-Agosto de 1981, p.157. Cfr. SÁNCHEZ M., Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª edición, Cárdenas, México, 1988.

<sup>110</sup> INDETEC, *El Municipio...*, op. cit., p. 41.

constitucional de fuentes impositivas".<sup>111</sup> El instrumento para lograr lo anterior era el Plan Nacional de Arbitrios, que buscaba el aprovechamiento coordinado de las principales fuentes de ingresos y que se instrumentaría a través de la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios.

La principal recomendación, en cuanto a la distribución de competencias tributarias y en base a las conclusiones y experiencias recabadas, fue que había que olvidar la exclusividad tributaria e implantar un impuesto único, del que se otorgaran participaciones a los niveles de gobierno involucrados.<sup>112</sup>

Como resultado, se expidió un impuesto único al comercio, a través de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, promulgada en 1947 y un año después, en 1948, la Ley que Regula el Pago de Participaciones en Ingresos Federales a las Entidades Federativas.

#### **I.D.2.d. Otros Antecedentes de la Coordinación Fiscal**

Con esta última Convención Nacional Fiscal se inició una nueva etapa en la Coordinación Fiscal, a través del citado impuesto sobre ingresos mercantiles, que se distribuía entre la Federación y las Entidades Federativas en una proporción de 1.8% a la primera y hasta el 1.2% a las segundas que aceptaran coordinarse, lo que daba una tasa máxima, en conjunto, de 3%.

Para coordinarse, se celebraba un convenio por el cual las Entidades que se coordinaran derogaban o suspendían sus impuestos locales al comercio y la industria. Los Estados se encargaron de su recaudación (incluyendo la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución).

---

<sup>111</sup> GARCÍA CÁCERES, Jorge, *Ibidem*.

<sup>112</sup> Cfr. NUÑO SEPÚLVEDA, José Angel, "Apuntes sobre la Distribución Actual de Competencias Fiscales en México", en *Revista INDETEC*, No.95, INDETEC, México, Julio-Agosto de 1995, pp. 22-27.

Para el año siguiente (1948), la mitad de las entidades federativas se coordinaron, al obtener más con las participaciones que con sus impuestos. Sin embargo, el resto de las entidades federativas (las más importantes) no se coordinaron, por lo que de 1948 a 1970 se estancó el proceso de coordinación.<sup>113</sup>

Posteriormente, el 28 de diciembre de 1953 se promulgó la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, que contenía procedimientos para suprimir las alcabalas, con sanciones de retención de participaciones a los Estados reuentes y la sustitución de la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios por una Comisión Nacional de Arbitrios.

En 1973, se reformó la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles a fin de establecer una tasa uniforme a nivel nacional del 4% (65% para la Federación y 45% a Entidades Federativas) y se ampliaron las facultades de los Estados pudiendo, además de recaudar, fiscalizar, liquidar y sancionar. Para esta fecha, el último Estado, el de México, ya se había coordinado.

En 1974, se continúa el proceso de coordinación con participaciones en el impuesto sobre envasamiento de bebidas alcohólicas; delegación del cobro del impuesto sobre productos del trabajo bajo relación de dependencia y aportación para la educación del 1% sobre nóminas; administración del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles; participaciones en el impuesto al ingreso global de las empresas causantes menores y su administración; administración de contribuyentes del impuesto al ingreso global de las empresas y de las personas físicas sujetas a bases especiales de tributación; y la celebración de convenios de fiscalización.<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> INDETEC, *El Municipio...*, op. cit., pp. 43-44.

<sup>114</sup> *Idem*, p. 49.

Para fines de 1978, existían impuestos sobre los que no se otorgaba participación (como impuestos generales de importación y exportación, ISR causantes mayores, ISR personas físicas e impuestos establecidos en la Ley General del Timbre); impuestos federales especiales sobre los que se otorgaba participación, previa declaratoria de que no tenían o habían suspendido sus impuestos sobre la materia (como a artículos electrónicos, vidrio y cristal, alfombras y tapetes, cemento, llantas y cámaras de hule, etc.); impuestos sobre los que se celebraban convenios donde aceptaban restricciones a sus facultades impositivas (como envasamiento de bebidas alcohólicas, causantes menores, bases especiales de tributación, impuesto sobre ingresos mercantiles, impuestos sobre productos del trabajo); e impuestos sobre los que se otorgaba participación en cumplimiento a la fracción XXIX del artículo 73 (energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza).<sup>115</sup>

En diciembre del propio 1978, después de un largo proceso de concertación entre los 3 niveles de gobierno, se expidió la Ley de Coordinación Fiscal, que crea el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, basado en dos aspectos fundamentales: participaciones y colaboración administrativa, mediante, en ambos casos, convenios, con la finalidad no sólo de ordenar nuestro sistema tributario, sino también de fortalecer las haciendas públicas locales y municipales.

Respecto de los convenios, es un instrumento que se ha utilizado para permitir que diversos niveles de gobierno coordinen sus acciones sin que se vulnere su correspondiente grado de autonomía. Es evidente que los convenios

---

<sup>115</sup> *Idem*, pp.49-51.

han coadyuvado a ir ordenando nuestro sistema tributario en beneficio de los contribuyentes por una parte, y del fortalecimiento del federalismo por la otra.<sup>116</sup>

Este ordenamiento del Sistema Tributario ha llegado, incluso, a que un sólo nivel de gobierno grave determinada materia, se reparta el producto de su recaudación y se establezcan las bases de colaboración administrativa para su administración, con lo cual se logra, además de evitar la doble tributación y con ello eliminar duplicidades en costos y molestias innecesarias al contribuyente, hacer más eficiente el sistema impositivo, al evitar que se agoten las fuentes de las contribuciones y optimizar la administración de las mismas.

“Surgió así el procedimiento de participaciones en impuestos, expresamente reconocido en la Constitución Política, que ha constituido uno de los principales alivios a los problemas derivados de la concurrencia impositiva.”<sup>117</sup>

### **I.D.3. La Coordinación Fiscal y la Colaboración Administrativa de 1978 a 1991**

#### **I.D.3.a. Coordinación Fiscal de 1978 a 1991**

La Ley de Coordinación Fiscal entró en vigor en 1979 por lo que se refiere al Capítulo IV, que se refiere a los organismos en materia de coordinación y el resto en 1980, en conjunto con la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Con ambos ordenamientos se da un paso fundamental hacia un mejor y más ordenado

---

<sup>116</sup> Esta ha sido la solución más práctica que se ha encontrado desde el punto de vista jurídico. Sin embargo, se ha escuchado en muchos foros la sugerencia de que sería mejor, para fortalecer el federalismo, evitando subordinación de las entidades federativas, el ordenar constitucionalmente las competencias de los diversos niveles de gobierno. A nuestro juicio, la solución dada hasta el momento ha dado buenos resultados, aunque es necesario continuar el camino hacia un verdadero federalismo.

<sup>117</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 10ª ed., Tomo I, Cárdenas, México, 1996, pp.136-137.

sistema tributario, ya que por principio de cuentas, desaparecieron 30 impuestos federales especiales<sup>118</sup> y alrededor de 400 impuestos locales y municipales.

Sus propósitos fundamentales eran armonizar los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno, de simplificar el esquema impositivo nacional; de ordenar la estructura nacional de Administración Tributaria y de ampliar la coordinación y la colaboración administrativa entre los tres niveles de gobierno;<sup>119</sup> evitar la superposición de gravámenes, distribuir adecuada y racionalmente la carga fiscal entre personas y regiones; fortalecer las Haciendas Públicas Locales y Municipales; lograr una racionalización de los gastos de administración y control mediante la colaboración administrativa de los fiscos de los 3 niveles de gobierno; y, armonizar el sistema fiscal nacional.<sup>120</sup>

La Ley de Coordinación Fiscal, a través del establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, permite, sin lesionar la autonomía de las entidades federativas, fortalecer la haciendas públicas, locales y municipales a través de participaciones en los ingresos federales, y facilita que, en lugar de que se realicen esfuerzos paralelos, con los costos que ello implica, se logre una estrecha colaboración entre federación, estados y municipios, para alcanzar, mediante acciones concertadas, los objetivos nacionales en materia de recaudación de ingresos.

Al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las entidades federativas suspendieron las contribuciones locales, con lo cual sus fuentes

---

<sup>118</sup> Artículos Cuarto Transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley que Reforma Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio fiscal de 1980.

<sup>119</sup> HOYO, Roberto, "Las Participaciones...", *Op. Cit.*, p. 42; VILLA CALLEJA, Guillermo, "¿Qué es la Coordinación Fiscal?", en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 3, INCAFI, México, mayo-junio de 1982, p. 24 y BEYER DE ROALANDINI, Carmen y RODRÍGUEZ PÉREZ, Alberto, "La Coordinación Fiscal y las Legislaciones de los Estados" en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 3, INCAFI, México, mayo-junio de 1982, p. 100.

<sup>120</sup> Véase HOYO, Roberto "Las Participaciones...", *op. cit.*, pp. 42-44; VILLA CALLEJA, Guillermo *op. cit.*, pp. 17-28; y BEYER y RODRÍGUEZ PÉREZ, *op. cit.*, pp. 97-101.



impositivas se redujeron, pero sus ingresos se vieron resarcidos a través de las Participaciones, que la Ley de Coordinación Fiscal asegura a los estados y municipios, para compensar y superar el monto de los ingresos que por impuestos estatales y municipales se hubieran dejado en suspenso.

Constituyó un aspecto importante de la Reforma que no podemos dejar de mencionar, el dirigido al fortalecimiento de la Coordinación Fiscal y el Federalismo, reconociendo, ante los problemas que la concurrencia fiscal implica, la necesidad de que exista una justicia distributiva del ingreso público entre los niveles de gobierno; de ordenar la estructura nacional de Administración Tributaria y de ampliar la colaboración administrativa.

En el punto 10.2.4.3 "Administración tributaria y coordinación", del Plan Global de Desarrollo 1980-1982 se reconoció que dentro "...del esquema de concurrencia de facultades impositivas entre la Federación y los estados, la coordinación impositiva es la única solución a las necesidades de armonización tributaria entre los diversos niveles de gobierno...[e]l sistema asegura que sus recursos fluyan en función de la actividad económica general, de la regional, y de los esfuerzos de administración tributaria de cada entidad."<sup>121</sup>

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, materializado en la Ley de Coordinación Fiscal, contiene procedimientos más ágiles y equitativos de participación de recursos federales, y un mecanismo de colaboración más eficiente entre los tres niveles de gobierno, que permite que con responsabilidad compartida esfuerzo conjunto, se cumpla el compromiso recaudación nacional.

Sin embargo, un denominador común de las hacienda públicas locales y municipales, hasta la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y

---

<sup>121</sup> Poder Ejecutivo Federal, *Plan Global de Desarrollo 1980-1982*, Secretaría de Programación y Presupuesto, México, 1980, pp. 112-113.

aun después, había sido que sus finanzas se habían caracterizado por niveles de *ingreso insuficiente para cubrir el gasto que requieren para poder prestar los servicios públicos con la cobertura y calidad adecuados*. Esta insuficiencia se ha atribuido por lo general, más a una ausencia de ingresos que a un gasto excesivo, lo que redundaba en un federalismo debilitado, ya que para gozar de una verdadera autonomía se requiere, como elemento indispensable, de autonomía económica.

En el caso de los municipios, se agravaba la situación ante la poca evolución y respuesta que tenían sus fuentes impositivas, como el impuesto predial, el cual debido a falta de actualización en catastros y atrasos en sus sistemas de administración y recaudación, resultaba inoperante e insuficiente.

Hay que recordar que la capacidad de los municipios para prestar servicios públicos se encuentra sujeta a los ingresos con que cuentan para ello; en otras palabras, a la fortaleza de sus haciendas públicas. De esta manera, nos encontramos ante el añejo problema de asignación de recursos entre los tres niveles de gobierno que coexisten en nuestra federación.

Si bien todos los municipios deben prestar determinados servicios y financiarlos con sus contribuciones, dada la diferencia de capacidad impositiva y de desarrollo que existe a lo largo de nuestro territorio, el resultado puede ser que con un mismo nivel de carga fiscal, los residentes de un municipio disfruten de mayor nivel de servicios que los de otro.

Uno de los objetivos de la Ley de Coordinación Fiscal fue, desde un principio, compensar las diferencias de capacidad tributaria de los distintos estados y municipios de forma que todos ellos cuenten con la autonomía

financiera suficiente que les permita prestar un nivel de servicios aceptable y responder así a las necesidades de la población.<sup>122</sup>

Anteriormente a 1979, existía un régimen de participaciones de impuestos federales a los estados sobre gravámenes específicos, que variaban en magnitud según el impuesto y la entidad de que se tratara. El sistema se transformó en un fondo general de participaciones que otorgó participaciones sobre el total de ingresos federales, dando una solución cuantitativa y no cualitativa para otorgar o no participaciones en cada gravamen. Con esto, el sistema de participaciones se convirtió en un fenómeno de carácter global e integrador, además de un elemento de vinculación y de solidaridad entre federación, estados y municipios.<sup>123</sup>

Las participaciones se caracterizan, desde la vigencia de la nueva Ley, por su libre manejo y disponibilidad; la periodicidad y oportunidad en su entrega; Funcionan con base en un ágil sistema de compensación, y se otorgan con base en fórmulas y no en criterios subjetivos. Estas características son el basamento para el éxito del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.<sup>124</sup>

Al establecer las participaciones sobre el total de la recaudación federal, en lugar de sobre algún gravamen particular, se obtuvo que las participaciones aumentaron en la misma proporción en que aumentan los ingresos federales, cuyo ritmo de crecimiento es mayor que el de los ingresos de estados y municipios. Esto ha dado como consecuencia un aumento sustancial en las participaciones, con una importancia tal que ya significan en promedio más del 80% de los ingresos totales de las entidades federativas.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> Ver BEYER y RODRÍGUEZ, *op. cit.*, 97-101 y HOYO, "Las Participaciones...", *op. cit.*, pp. 78-87.

<sup>123</sup> Véase VILLA, *op. cit.*, pp. 17-19.

<sup>124</sup> BORRAYO, Rosa, "Los Gravámenes Federales en el Sistema de Participaciones", en *Revista INDETEC*, núm. 45, Jalisco, 1986, pp. 17-24.

<sup>125</sup> Ver VILLANUEVA, Alberto, "La Importancia de las Participaciones Federales en las Finanzas Públicas", en *Revista INDETEC*, núm. 44, Jalisco, jul-ago. de 1986; p. 166; y Edmundo Moyo Porras, "La Coordinación Fiscal y el Fortalecimiento Relativo de las Entidades y Municipios de Menor Desarrollo", en *Revista INDETEC*, núm. 44, p. 170.

Desde la iniciación de vigencia de la Ley, existió un Fondo General de Participaciones que, de conformidad con el artículo 3º, resarcía a las entidades federativas y municipios por la pérdida de dejar en suspenso impuestos locales y municipales que gravaran las mismas fuentes que el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como por los gastos de colaborar en la administración de los impuestos federales, por lo cual su carácter, en un principio, fue compensatorio, aunque ha evolucionado introduciendo elementos de redistribución.<sup>126</sup>

Existía, además, un fondo Financiero complementario de participaciones que se estableció con fines redistributivos favoreciendo en mayor medida a las entidades menos favorecidas con la participación en el fondo general de participaciones, ayudando con esto al desarrollo de esas regiones y a una mejor redistribución del ingreso.<sup>127</sup>

En el ámbito municipal tuvieron mucho efecto estos 2 fondos, ya que existía la obligación de que los Estados les participarían un porcentaje de 20% de ellos a sus municipios como mínimo. Por otra parte, en forma adicional existía el Fondo de Fomento Municipal, que cumplía el objetivo de distribuir recursos entre los municipios con una importancia similar al complementario de participaciones.

Hasta 1986, el Fondo de Fomento Municipal se constituía con la recaudación de un derecho adicional sobre hidrocarburos, pero como se vio

---

<sup>126</sup> Para un análisis de la evolución del Fondo General de Participaciones, ver ORTIZ RUIZ, Miguel, "Elementos Aplicados en la Distribución del Fondo General de Participaciones 1980-1986", en *Revista INDETEC*, No. 99, INDETEC, 30 de abril de 1996, pp. 2-13. así como INDETEC, Evolución de la Integración del Fondo General de Participaciones (1980-1992), en *INDETEC*, No. 100, Tomo 2, 30 de junio de 1996, pp. 199-208.

<sup>127</sup> Para una panorámica general de los gravámenes participables, así como de los Fondos, en especial el Complementario, ver BORRAYO, *op. cit.*, pp. 17-24; INDETEC, *El Sistema de Participaciones Federales en México, Ejemplo Numérico*, INDETEC, Jalisco, 1994; e INDETEC, "Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de Coordinación Fiscal (1978) extracto, en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 1, 30 de junio de 1996, pp. 32-35.

sujeto a los problemas de fluctuación del mercado internacional del petróleo, se destinaron a este Fondo, a partir de 1987, recursos equivalentes al doble del monto del fondo en 1986 (0.42 de la recaudación federal participable "RFP").

Es decir, al igual que los otros fondos, el de Fomento Municipal se constituía como una proporción de los ingresos totales anuales de la federación, con el consecuente incremento que ésta lograra. De la cantidad resultante, 30% se distribuiría entre todas las entidades, y un 70% sólo entre las entidades coordinadas en derechos. Las entidades debían distribuir íntegramente entre sus municipios las cantidades que recibieran a través de este fondo, conforme a las bases, montos y plazos que anualmente fijasen sus respectivas legislaturas. Posteriormente (1987, para 1988), se decidió integrar en la fórmula de participaciones los incentivos al mayor esfuerzo recaudatorio.<sup>128</sup>

En 1990, se reformó otra vez el sistema de manera que el por ciento de la recaudación federal participable (RFP) a entidades coordinadas en derechos, que representaba el 0.5% se distribuía en forma independiente del fondo general, aunque las participaciones que le correspondían a las entidades por este concepto se consideraban parte de este fondo.<sup>129</sup>

Por otra parte, el Fondo Financiero Complementario desapareció en 1990, sumándose al Fondo General de Participaciones, con lo que este último llegó a sumar un monto distribuido del 18.26% de la RFP. De esta manera, el sistema adquiere una nueva dimensión, puesto que los Fondos participables se reducen a dos: el General de Participaciones y el de Fomento Municipal.

---

<sup>128</sup> La idea era compensar a las entidades federativas que se hubiesen visto afectadas por la aplicación por la fórmula de distribución del fondo conforme las normas hasta 1987. *Cfr.* INDETEC, "Reformas a la Ley de Coordinación Fiscal para 1988", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, 30 de junio de 1996, pp. 215-220.

<sup>129</sup> Como se podrá notar, durante toda la historia de la coordinación han cambiado las fórmulas de distribución, siempre con la idea de equilibrar mejor la distribución de recursos en el territorio, de manera que a veces se privilegia el esfuerzo recaudatorio y otras, como veremos, una redistribución de la riqueza. Como se verá más adelante, no se ha logrado una fórmula perfecta que permita otorgar recursos a las

El Fondo General se divide así en dos partes para su distribución, una en relación directa a población y la otra mediante la aplicación de un coeficiente basado en el incremento que tienen los impuestos asignables al consumo, así como las contribuciones locales por predial y agua. Con esto, se toman en cuenta tanto población como servicios prestados y necesidades de cada entidad, variables que buscan una redistribución más justa y equitativa de la RFP.<sup>130</sup>

La aplicación del monto de la reserva de contingencia, durante sus dos años de vigencia, fue disminuyendo, y en 1991 se estableció que el 50% de la misma pasara a formar parte del fondo general (que con los 18.26% de integración citado, más el 0.25% llegó a sumar 18.51% de la RFP) y el 50% restante (0.25% de la RFP) se conservó como reserva.

De la misma manera, la mecánica de distribución se cambió, para dar paso a factores de redistribución dividiéndolo en tres partes: 45.17% que se distribuía en proporción directa al número de habitantes que tuviera cada entidad; 45.17% se distribuyó en función de la recaudación de impuestos asignables correspondientes a la entidad (Tenencia, ISAN, IEPS) y 9.66% (lo que hasta 1989 era el Fondo Financiero Complementario de Participaciones) se distribuyó en proporción inversa a las participaciones por habitante que tuviera cada entidad, como resultado de la suma de los dos fondos anteriores.<sup>131</sup>

En suma, la fórmula de participaciones trataba de aumentar los recursos participables; propiciar su mejor distribución; promover el desarrollo regional y

---

zonas menos favorecidas sin descuidar el otorgamiento de recursos que permitan continuar el nivel de servicios en las zonas más desarrolladas.

<sup>130</sup> Cfr. INDETEC, "Evolución de la Integración del Fondo General de Participaciones (1980-1992)", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, 30 de junio de 1996, pp. 199-208.

<sup>131</sup> Cfr. ORTIZ PÉREZ, Miguel, "Elementos Aplicados en la Distribución del Fondo General de Participaciones 1980-1996", en *Revista INDETEC*, No. 99, Jalisco, 30 de abril de 1996, pp. 2-13.

municipal, e incorporar en su estructura los estímulos para mejorar la administración de los impuestos e incrementar la recaudación.

El Sistema nacional de Coordinación Fiscal contribuyó, además, a ampliar la capacidad Financiera de los estados y municipios, ya que las participaciones que les correspondían ya podían ser ofrecidas en garantía para la realización de operaciones de crédito directas o contingentes destinadas a una inversión pública productiva.

Por lo que respecta a los Municipios, los ingresos que se les participaba eran de 2 tipos principales: el 20%, tanto del Fondo General de Participaciones como del Fondo Financiero Complementario, y el Fondo de Fomento Municipal.<sup>132</sup>

Por otra parte, existían los rendimientos opcionales por la coordinación en derechos, por virtud de la cual las entidades suspendían el cobro de ciertos derechos (mencionados en el artículo 10-A de la Ley), a cambio de que se incrementara el Fondo General de Participaciones en un 0.5% de la Recaudación Federal Total (quedando en 16.94% para los no coordinados y 17.44% para los coordinados) además de que, a partir de 1982, se triplicó el Fondo Financiero Municipal a las entidades y sus Municipios que se coordinaran en derechos al elevar al 3% la tasa adicional sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados.<sup>133</sup>

---

<sup>132</sup> Este fondo tuvo una historia muy positivo desde 1981, en que se otorgaba el 95% del rendimiento de los impuestos adicionales del 3% sobre importaciones y del 2% sobre exportaciones a los Municipios donde estuvieren instaladas aduanas, además de la mitad del 95% de lo recaudado por concepto del 1% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados (que a partir de 1983 se convirtió en un derecho sobre hidrocarburos) y que la otra mitad sería destinada a crear el Fondo de Fomento Municipal. A partir de 1987 este fondo se expresó como un porcentaje de la RFP equivalente hasta 1991 al 0.425% y al 0.5644% de 1992 a 1993 en virtud de que el Distrito Federal empezó a participar del mismo igual que las demás entidades federativas. Debemos recalcar que en 1982 se aumentó en 0.5% de la RFT el FGP, participando del incremento únicamente las entidades y sus municipios que se coordinaran en materia de derechos, correspondiendo el 80% a la entidad y el 20% a sus Municipios.

<sup>133</sup> Un muy completo análisis de este tema lo encontramos en el estudio elaborado por el INDETEC, *Colaboración Administrativa Municipal*, INDETEC, febrero de 1987; asimismo, consultar a GARCÍA, Emilio "Los Municipios con Zona Federal Marítimo Terrestre y sus Perspectivas de Recaudación para el año de

Se puede decir que los ingresos que sacrificaron las entidades por los derechos que dejaron en suspenso, fueron ampliamente compensados por los ingresos en materia de participaciones que recibieron.

Adicionalmente, si se coordinaban en ISAI y administraban el impuesto de tenencia recibían un 100% de la recaudación por este concepto, un 20% de lo cual deberían repartir a sus Municipios. Además, se les otorgaba el 80% de lo que obtuvieran por las funciones operativas de recaudación, comprobación, determinación y cobranza de los derechos por el otorgamiento de la concesión para el uso o goce de la Zona Federal Marítimo Terrestre o por el uso o goce del inmuebles ubicado en dicha zona, además de las participaciones en relación con facultades delegadas, como son las relativas al cobro de toda clase de multas impuestas por autoridades administrativas de la federación que no sean de carácter fiscal, por las que se percibía el 90% de lo recaudado.

#### **I.D.3.b. Colaboración Administrativa de 1979 a 1991**

La otra vertiente del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se encuentra en la Colaboración Administrativa, en que las reglas de administración se estipulan en un convenio en el que se especifican las facultades que corresponden a los estados en la administración de ciertas contribuciones federales.

Mediante esta colaboración, en un esfuerzo conjunto hacia un objetivo común, en lugar de que se realicen esfuerzos paralelos, se obtiene una homogeneidad en la aplicación de las normas tributarias a nivel nacional, suprimiéndose hechos que hacían ineficiente y complicaban la Administración Tributaria, y aumentaban los costos de la recaudación. Adicionalmente, con la

---

1987, en Materia de Derechos del Anexo No. 1 al Convenio de Colaboración Administrativa", en *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 7, número 22, jalisco, junio-agosto de 1987, pp. 5-12.



Colaboración Administrativa, se da al Municipio una mayor participación en las decisiones y mejores opciones de financiamiento para sus actividades.

La colaboración administrativa hasta 1996, se dio a través del Convenio de Colaboración Administrativa que constaba de 19 cláusulas ordinarias y tres transitorias a las que se agregó un transitorio a partir de 1990. Mediante este Convenio, se coordinaba la acción federal y estatal en materia de impuesto al valor agregado, tenencia y multas federales.<sup>134</sup>

A esto, se añade que, a través de anexos, se complementaba la colaboración administrativa. Hasta 1995 eran 14 anexos con el fin de administrar derechos por el otorgamiento de concesiones y por el uso o goce de zona federal marítimo-terrestre; facultades de comprobación en materia de verificación del padrón, y fiscalización concurrente; impuesto al valor agregado; cobranza de contribuyentes menores y bases especiales de tributación; derechos de obra pública; vigilancia del cumplimiento de obligaciones; tenencia o uso de vehículos excepto aeronaves; vigilancia del uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal y de emisión de comprobantes fiscales; vigilancia y control de la tenencia ilegal en territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera; verificación de la legal estancia en territorio nacional de bebidas alcohólicas, cerveza y tabaco de procedencia extranjera; cobro de derechos por servicios turísticos o de registro nacional de turismo y emisión de cédulas turísticas; y verificación de la legal estancia o tenencia en territorio nacional de toda clase de mercancías de procedencia extranjera excepto vehículos.

Mención aparte merece el caso de la recaudación y administración del impuesto al valor agregado, que en el momento de la reforma fiscal de 1978-

---

<sup>134</sup> Cfr. INDETEC, "Considerandos con que se Presentaron los Diferentes Convenios de Colaboración Administrativa desde 1990 y Breves Comentarios a sus Rasgos Distintivos", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, 30 de junio de 1996, pp. 263-273 y DE MIGUEL, María de Jesús, "Nuevo Convenio de Colaboración

1981, se mencionó como la piedra angular del nuevo y ordenado sistema tributario mexicano, y que las Entidades Federativas administraron a partir de 1990.

En los últimos meses de 1989, se empezó a conocer la intención de la Federación de asumir la administración del impuesto al valor agregado, afirmando que el sistema estaba en decadencia ya que el esquema de administración no había variado respecto del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, encontrándose problemas administrativos de diversos tipos<sup>135</sup> además de problemas de concepción que generaban baja en la recaudación.

La propuesta consistió en que se instrumentaría una reforma que permitiera a la Federación hacerse cargo de la normatividad, recaudación y administración del impuesto al valor agregado, en busca de anular las manipulaciones de acreditamientos y devoluciones mediante una vigilancia integral por cómputo con cobertura nacional. Para compensar cualquier pérdida en participaciones, éstas se desvincularon del impuesto al valor agregado.<sup>136</sup>

Otra razón que se adujo para el cambio fue que la Federación tenía una mejor Administración Tributaria. Evidentemente las entidades reaccionaron en contra<sup>137</sup> pero prevaleció la opinión de la Federación y ésta asumió el control del citado impuesto en 1990.

Consideramos que, independientemente de las razones expuestas, la medida fue un paso hacia atrás en materia de colaboración administrativa. Como

---

Administrativa en Materia Fiscal Federal", en *Revista Consultorio Fiscal*, año 3, No. 27, UNAM, marzo de 1989, pp. 63-65.

<sup>135</sup> Por ejemplo, se decía que no se podía verificar la certeza de los acreditamientos, puesto que las entidades federativas no tenían facultades de fiscalización respecto de contribuyentes domiciliados fuera de su territorio. Cfr. GIL DÍAZ, Francisco, *Intervención en la CVI Reunión Nacional de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales*, en *Revista INDETEC*, No. 100, Vol. 2, 30 de junio de 1996, pp. 250-256.

<sup>136</sup> *Ibidem*.

se llegó a decir, probablemente lo que se debió haber hecho en aquella época fue acelerar el paso en el mejoramiento de las Administraciones Tributarias locales y municipales.

La colaboración administrativa se encontró apoyada siempre por los organismos creados por la Ley de Coordinación Fiscal (Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF), y el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas [INDETEC]), así como los comités y grupos de trabajo de la CPFF).

La CPFF se desglosa en ocho grupos zonales. existiendo en 1996 tres subsistemas nacionales: de coordinación fiscal; de deuda pública; y de gasto público. Asimismo, el primero de los subsistemas se desdobra en 3 grupos técnicos y 2 de trabajo, que abarcan todos los aspectos de la Administración Tributaria y de la coordinación: recaudación e informática; fiscalización; vigilancia del sistema de participaciones; fuentes de ingreso local y potestades tributarias; y estudio de la fórmula de participaciones. El subsistema de Deuda Pública tiene un solo grupo de trabajo que analiza la deuda pública estatal y municipal y el de gasto público cinco grupos que analizan los procesos de descentralización de salud, educación, agricultura y ganadería, SEDESOL y el de sistemas de información sobre finanzas públicas.<sup>138</sup>

Desde el punto de vista técnico, se basa en una fuerte labor de normatividad emitida por las áreas centrales de la Subsecretaría de Ingresos (ahora Servicio de Administración Tributaria), en coordinación con los comités y grupos técnicos.

Ante el nuevo federalismo que, según se ha explicado, implica, entre otras cosas, acercar los recursos a la población y que cada nivel de gobierno asuma

---

<sup>137</sup> INDETEC, Apéndice, "Observaciones...", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, 30 de junio de 1996, pp. 255-256

las tareas en donde se optimice la aplicación de los recursos, se firmó un nuevo convenio de colaboración administrativa, que reconoce en mayor medida que el anterior la capacidad administrativa de los gobiernos estatales y municipales.

El nuevo convenio pretende ampliar las responsabilidades a los Estados y al Distrito Federal, para coadyuvar con la Federación en el combate a la evasión y en la defensa de los intereses del fisco. Hasta 1996, sólo administraban las funciones que hemos comentado respecto del impuesto al valor agregado, Tenencia e ISAI, además de algunos derechos y menores y bases especiales de tributación que ya se encontraban abrogados para esa fecha.<sup>139</sup>

Además, les otorgó nuevas facultades, por ejemplo, en materia de fiscalización del impuesto sobre la renta e impuesto al activo simultáneamente con las revisiones del impuesto al valor agregado, así como todos los actos de determinación del impuesto omitido y sus accesorios, incluyendo la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía del interés fiscal y, en materia de impuesto especial sobre producción y servicios, entre otras, el control de obligaciones y la verificación de padrón de contribuyentes inactivos, así como facultades sobre contribuyentes sujetos a régimen simplificado del impuesto sobre la renta, igual que hasta ese momento lo hacían en materia de impuesto al valor agregado. Asimismo, la resolución de consultas en materia de tenencia, excepto aeronaves.

Adicionalmente, se incluyen como nuevas funciones la defensa de los juicios de nulidad y de amparo contra actos iniciados en contra de resoluciones emitidas por entidades, que determinen impuestos y accesorios coordinados, así

---

<sup>138</sup> INDETEC, Contraportada, en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, 30 junio de 1996.

<sup>139</sup> Todos los convenios son prácticamente iguales, nosotros utilizamos para análisis el celebrado con el Estado de Morelos, publicado en el Diario Oficial del 19 de noviembre de 1996, pp. 3-17. Asimismo, el folleto: SHCP, *El Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Manzanillo, Colima, octubre de 1996. Cfr. GARCÍA LEPE, Carlos, "Principales

como la resolución de recursos administrativos contra sus propios actos en materia de impuestos coordinados y de vehículos de procedencia extranjera.

Asimismo, se aumentaron los incentivos: en materia de fiscalización de impuesto al valor agregado y IESPS el 100%; 75% por fiscalización de ISR e IA; 100% por tenencia; 100% por multas derivadas de la fiscalización, de la vigilancia de máquinas registradoras, de la vigilancia del cumplimiento de obligaciones y de la verificación del padrón de contribuyente; 100% por derecho de vigilancia de la obra pública; 100% por Derechos por servicios turísticos; 90% por Derechos por el uso o goce de la zona federal marítimo terrestre; 98% por multas administrativas federales no fiscales; 100% por vehículos ilegales embargados precautoriamente y sus multas ; 95% por enajenación de vehículos ilegales inutilizados; 50% por contribuciones y recargos derivados de la vigilancia del cumplimiento de obligaciones; 80% por gastos de ejecución derivados de la vigilancia del cumplimiento de obligaciones; 100% por honorarios de notificación; así como los incentivos derivados de convenios anteriores hasta su conclusión, por ejemplo en bases especiales de tributación. (Sección III, Cláusula Décimacuarta).

En respuesta a esos incentivos, la entidad federativa se obliga a cumplir una serie de metas y obligaciones y a aceptar los descuentos por incumplimiento. Estas cantidades que se descuenten se repartirán entre las entidades que sí cumplan. Para lograr homogeneidad, la programación, normatividad y evaluación la realizará la Federación, "...siempre dentro de un marco de respeto a las autoridades estatales competentes en materia fiscal."<sup>140</sup>

---

Modificaciones del Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, en *Revista INDETEC*, No. 101, INDETEC, Jalisco, agosto-septiembre de 1996, pp. 24-33.

<sup>140</sup> *Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos*, Diario Oficial, 19 de noviembre de 1996, Primera Sección, p. 5.

La colaboración administrativa de ninguna manera debe implicar que la Federación renuncie a sus responsabilidades simplemente porque no puede, es una tarea que sólo la Ley puede encargar y que sólo la Ley puede permitir que se delegue o que se realice con apoyo en otros órganos.

Hay que visualizar que se está delegando (con las facultades para ello establecidas en la misma ley) por un convenio, la competencia tributaria, y que cualquier gestión que realice la Administración Tributaria de una Entidad Federativa (o de un Municipio) en materia de impuestos coordinados, es como si la realizara la Federación misma, debiendo de llenar todos los requisitos de legalidad que se comentarán en el capítulo II.

Adicionalmente, cualquier labor de gestión de los tributos debe tener, a grandes rasgos, el mismo contenido en todo el territorio nacional, porque de lo contrario se rompería la equidad territorial. Por ello, la Administración Tributaria debe buscar homogeneidad en los procedimientos y ello sólo se logra con normas y procedimientos perfectamente determinados y un sistema de vigilancia que asegure que se apliquen adecuadamente.

#### **I.D.4. La Coordinación Fiscal a partir de 1992**

Como hemos visto, el sistema de participaciones distribuye participaciones en función de la generación de impuestos federales en las diversas entidades, asignando recursos adicionales a los menos favorecidos. El sistema de colaboración administrativa permite optimizar esfuerzos de gestión de los tributos y evitar molestias innecesarias a los contribuyentes.

Sin embargo, las participaciones se han tratado de adaptar el grado de desarrollo económico de cada entidad y municipio y a su esfuerzo recaudatorio, *no habiéndose logrado hasta 1992 la fórmula ideal para repartirlas*

equitativamente con las consideraciones de redistribución de la riqueza y fomento municipal que hemos comentado.

La colaboración administrativa, por su parte, sufrió un serio revés en 1990, que se ha enderezado en los siguientes ocho años mediante cada vez permitir que las entidades federativas y sus municipios participen en mayor grado en la administración de los gravámenes.

El desarrollo en ambas materias a partir de 1992 a 1994 fue lento. Sin embargo, en los siguientes tres años creció en proporción geométrica en comparación con los quince años anteriores. Iniciaremos con el ejercicio fiscal de 1992, para el cual se estableció, como medida para apoyar las Haciendas públicas de los municipios, un incremento en las tenencias de vehículos, de manera que las entidades federativas pudieran disponer de mayores ingresos para conservar su infraestructura, puesto que los ingresos resultantes, de conformidad con la Ley de Coordinación se destinan a dichas entidades.<sup>141</sup>

Para 1993 no hubieron reformas a las leyes fiscales.<sup>142</sup> Para 1994 y 1995, hubieron reformas menores a la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de Automóviles Nuevos.<sup>143</sup>

Sin embargo, a principios del año de 1995, supuestamente en apoyo a la construcción de un nuevo federalismo, se ha planteó la necesidad de reformar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el propósito de otorgar simultáneamente mayores ingresos y atribuciones de gasto a las entidades federativas. Al efecto, se comentó que "...mediante el aumento a la tasa general del IVA se avanzó en el fortalecimiento de los ingresos de los gobiernos

---

<sup>141</sup> PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes a 1992*, Presidencia, México, 1991, p. 25.

<sup>142</sup> *Idem*, p. 37.

<sup>143</sup> PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Ley que Modifica Diversas Disposiciones Fiscales*, Presidencia, México, 1994, pp. XVII-XIX.

estatales.”<sup>144</sup> Hay que recordar que la tasa general del IVA se había reducido a partir de 1992 al 10% , pero en el Diario Oficial del 27 de marzo de 1995, (página 10 de la Primera Sección), se incrementó nuevamente del 10 al 15%, salvo en fronteras.

La razón de lo anterior es que el incremento de impuestos (así como de precios y tarifas) genera mayores participaciones que, para 1995, equivalían a recursos adicionales cercanos a los 9 mil millones de pesos.<sup>145</sup>

En el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, en el Capítulo 3, punto 3.8, al hablar de un “Nuevo Federalismo”, se da especial atención al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y se comenta que para avanzar hacia este nuevo federalismo, se apoyarían las iniciativas de estados y municipios para estabilizar sus finanzas públicas y consolidar sus fuentes propias de ingresos, para lo cual se reformaría al sistema con el propósito de otorgar mayores ingresos y atribuciones de gasto a las entidades federativas, en correspondencia con sus responsabilidades institucionales y sus funciones públicas y que se formularían nuevas bases para el Sistema de manera que se fortaleciera el federalismo, se mantuviera y reforzara el apoyo a las zonas más atrasadas o de menores recursos, “...e impulsar el surgimiento de nuevos polos de desarrollo que sean palanca eficaz y duradera de crecimiento con equidad y justicia.”<sup>146</sup>

Para 1996, uno de los objetivos de la Política de Ingresos era además de lograr un sano financiamiento del gasto público, generar una eficiente asignación de recursos entre sectores y regiones del país. En esa reforma, lo que se buscó fue lograr un equilibrio entre la función recaudatoria del sistema tributario, (para

---

<sup>144</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Informe de Labores 1994-1995*, SHCP, México, Agosto de 1995, p. 22.

<sup>145</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Informe Hacendario*, Vol. 3, No. 9, México, enero-marzo, 1995, p. 38.

<sup>146</sup> PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, junio de 1995, p. 61.



financiar sanamente el gasto público), y su función promotora, orientada a alentar la inversión, el empleo y el ahorro.<sup>147</sup>

La reforma 1996 se dio en dos vertientes, una de las cuales fue la coordinación fiscal, que para lograr el nuevo federalismo, se precisaba que se fortalecieran las facultades económicas y jurídicas locales y municipales para que, "...mediante una distribución de recursos y responsabilidades, mejore la eficiencia en la provisión de servicios, contribuya al equilibrio de las finanzas públicas y promueva la competitividad y el crecimiento de la economía mexicana."<sup>148</sup>

Los criterios para lograrlo se centraron, por el lado del gasto, en asignar nuevas responsabilidades junto con los recursos correspondientes, reasignando las "...facultades para la generación de ingresos, con base en las ventajas comparativas de cada nivel de gobierno y en las necesidades de cada comunidad, sin afectar la competitividad de la economía."<sup>149</sup> y, por el lado del ingreso, el fortalecimiento del sistema de participaciones y el desarrollo de fuentes de ingresos locales.

En lo específico, se trató de lo siguiente: descentralizar el gasto federal en salud, agricultura, educación y desarrollo social; fortalecer las potestades tributarias locales mediante establecimiento de contribuciones locales en materia de hospedaje<sup>150</sup>, tenencia<sup>151</sup> (retiro federal y establecimiento local a partir de 1997)<sup>152</sup>, derechos por anuncios y venta de bebidas alcohólicas<sup>153</sup>) y abrogación

---

<sup>147</sup> PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Decreto por el que se Expiden nuevas Leyes Fiscales y se Modifican otras*, Presidencia de la República, México, 1995, p. 2.

<sup>148</sup> PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1996*, Presidencia de la República, México, 1995, p. 8.

<sup>149</sup> REA AZPEITIA, Elías Alfonso, "La Perspectiva Tributaria del Gobierno Federal para 1996", en *Revista INDETEC*, No. 97, noviembre-diciembre de 1995, p. 15. Cfr. ORTIZ RUIZ, Miguel, "Reformas a la Ley de Coordinación Fiscal para el Ejercicio de 1996", *Revista INDETEC*, No. 98, Jalisco, 29 de febrero de 1996, pp. 8-16.

<sup>150</sup> Estos fondos se destinarían a promover el turismo en la entidad de que se trate.

<sup>151</sup> En términos del artículo 16 de la Ley de la Materia, se establece esa posibilidad

<sup>152</sup> Esta reforma al artículo 41 de la Ley del IVA, que elimina la exclusividad en la materia suscitó una serie de quejas porque rompía la equidad territorial al poderse dar el supuesto de que un mismo vehículo pagara menos en un estado que en otro. Sin embargo, esta "queja" se aplicó a todos los gravámenes locales que se acordó que las Entidades se encontraban en libertad de imponer. En lo particular, la razón que se dio fue

del ISAI y del ISAN a partir de 1997<sup>154</sup>; aumento en las participaciones del 18.51% al 20% de la recaudación federal participable.<sup>155</sup>; otorgamiento directo de un porcentaje de la recaudación federal participable en IEPS equivalente al 20% en bebidas alcohólicas y 8% en tabaco<sup>156</sup>; y el incremento en la aportación federal al fondo de puentes de peaje del 10% al 25% de los ingresos brutos<sup>157</sup>

Por otra parte, y para fortalecer los ingresos propios de entidades federativas, se modificaron los porcentajes de distribución de la reserva de contingencia, de manera que el 90% de esta reserva se distribuye mensualmente, en lugar de por cuatrimestres y el restante 10% al cierre del ejercicio. Adicionalmente, se reformó el artículo 2-A de la Ley de Coordinación Fiscal para integrar el fondo de fomento municipal con el 1% de la RFP, con los recursos del Fondo de Reordenamiento Urbano que se deroga. De este 1% corresponde el 16.8% al fondo de fomento municipal y el 83.2% restante incrementa ese fondo para entidades coordinadas en derechos.<sup>158</sup> Adicionalmente, se suprimen los

---

"...reconocer que, los problemas derivados del parque vehicular, son muy distintos en cada entidad federativa." Comisión de Hacienda y Crédito Público, *Dictamen*, p. VI.

<sup>153</sup> Esto se dio a través de una modificación al art. 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

<sup>154</sup> Se elimina la exclusividad federal para gravar estos conceptos. Hay que recordar que el ISAI ya llevaba varios años suspendido por la federación en términos del artículo 9 de la Ley de la Materia.

<sup>155</sup> Se dijo en prensa que el incremento real sería de 4.7% (sólo en IVA pasaría del 10.1% al 12%) y que con estas reformas se aumentaría el porcentaje de los ingresos totales del sector público de 51.8% a 54.7%. Esta fue una reforma al art. 2 de la Ley de Coordinación Fiscal.

<sup>156</sup> Reformas al artículo 3-A de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

<sup>157</sup> De hecho, con la reforma al artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal, se establecieron nuevas reglas para el manejo de los fondos creados en lugares donde existen este tipo de puentes, con el objeto de que los tres niveles participen equitativamente de estos recursos. Además del incremento a la aportación federal del 10 al 25% de los ingresos brutos generados en cada puente, se dividió dicha aportación a partes iguales entre Entidad y Municipio, para extender el beneficio a otros Municipios. Se dijo que había Municipios en los que se transitaba para llegar a los puentes y por tanto, era conveniente que se les apoyara también. Adicionalmente, se modificó la regla de concurrencia, de manera que por cada peso aportado por la federación, estado o municipio lo harían con veinte centavos. *Cfr.* INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Reformas Fiscales para el Ejercicio de 1996*, Comisión Fiscal del IMCP, México, 1996, p.48; y Comisión de Hacienda y Crédito Público, *Idem.*, pp. XII-XIV.

<sup>158</sup> Reforma a los artículos 4º y 2-A (fracción III) y se deroga el fondo de Reordenamiento Urbano de la Ley de Coordinación Fiscal. *Cfr.* Comisión de Hacienda y Crédito Público, *Idem.*, p. X y XV. Vale la pena aclarar que la reserva de contingencia consiste en un fondo que se utiliza para apoyar a los estados cuya participación total en los fondos general y de fomento municipal no alcance el crecimiento experimentado por la RFP.

ingresos que obtenía la Federación por derechos sobre la explotación de petróleo, del cual sólo participarán los Municipios.<sup>159</sup>

Sin embargo, para 1997 se da marcha atrás en materia del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, ya que este impuesto se restablece a partir de 1997 y se fijan las reglas para determinar la parte asignable a las entidades federativas por los años de 1995 y 1996. Parte de las reformas para 1997, tienen que ver con adecuaciones en relación con este impuesto, ya que la razón de fondo fue homogeneizar la tasa a nivel nacional y este impuesto se administraría por las propias entidades federativas que hubieren celebrado convenio para ello.<sup>160</sup>

Por lo que toca al Fondo General de Participaciones, en el artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal, se adicionaron dos nuevos conceptos a los existentes hasta 1996, que no se incluyen en la recaudación federal participable, el propio ISAN cuando se hubiera celebrado convenio de colaboración y el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% por la obtención de premios en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, las entidades que tengan celebrado convenio de colaboración administrativa en materia de ISAN se les otorgará el 100% de la recaudación correspondiente, de la cual el 20% se deberá entregar a los Municipios de la entidad.<sup>161</sup> Asimismo, se hacen modificaciones que permiten adecuar la Ley al restablecimiento del ISAN, en los artículos 3º, 6º, 15 y décimo primero transitorio, con obligaciones como la de rendir cuenta comprobada para quienes lo administren, etc.<sup>162</sup>

---

<sup>159</sup> Artículos 2 y 2-A fracción I, Cfr. PARÁS, *Estudio de la Reforma Fiscal para 1996*, Parás, México, 1996, p. 149.

<sup>160</sup> Cfr. PARÁS, *Estudio de la Reforma Fiscal para 1997*, Parás, México, 1997, pp. 148-149.

<sup>161</sup> COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Dictamen de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales*, Comisión de Hacienda y Crédito Público, México, 1996, pp. 108 y 109.

<sup>162</sup> Cfr. COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Ibidem.* y ORTIZ, SÁINZ Y TRÓN, *Boletín sobre la Reforma Fiscal para 1997*, Ortiz, Sáinz y Trón, México, 1997, p. 149.

Para 1998, hubieron una serie de modificaciones, en las que, además de la recaudación federal participable, se incorporan una serie de disposiciones que tienden a dar permanencia a los recursos que la Federación aporta para el mejor desarrollo de las actividades que se han descentralizado a los Estados en los últimos años, de manera que lo más importante es que se adiciona un Capítulo V a la Ley de Coordinación Fiscal denominado "De los Fondos de Aportaciones Federales" que abarca los fondos de Aportaciones para la Educación Básica y Normal, Aportaciones para los Servicios de Salud, Aportaciones para la Infraestructura Social, Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal, y de Aportaciones Múltiples.<sup>163</sup>

Estos fondos se establecieron para coadyuvar en la realización de esas funciones. Los dos primeros se dan para tener certeza respecto de los recursos que se le transferirán, que incluyen los posibles aumentos salariales y un posible crecimiento y con base en los montos que cada año se establezcan en el Presupuesto de Egresos de la Federación, los que serán distribuidos en la forma que establecen los artículos correspondientes.

El Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social se determina con un mínimo del 2.5 de la RFP de lo que corresponden el 0.303% para Infraestructura Social Estatal y el 2.197% a Infraestructura Social Municipal, que se enterará mensualmente por partes iguales a los Estados por conducto de la Federación y a los Municipios para que estos los repartan.<sup>164</sup>

De conformidad con el nuevo artículo 33, las aportaciones se destinarán a obras sociales básicas e inversiones para quienes se encuentren en extrema pobreza, pudiendo los municipios disponer de hasta un 2% del total del Fondo

---

<sup>163</sup> Cfr. DESENTIS, *Reforma Fiscal 1998*, México, 1998, pp. 172-177 y Ortiz, Sáinz y Trón, *Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1998*, Ortiz, Sáinz y Trón, México, 1998, pp. 131-136.

<sup>164</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Confronta de Reformas Fiscales 1997-1998*, Ley de Coordinación Fiscal, SHCP, México, 1998, pp. 12-13.

para programas de desarrollo institucional. De conformidad con el artículo 35 el Fondo a Municipios se distribuirá de conformidad con estadísticas del INEGI del rezago social, por medio de una fórmula que enfatice el carácter redistributivo hacia los Municipios donde haya más necesidad.

Por lo que toca al Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal, se determina en el Presupuesto de Egresos de la Federación con una referencia del 2.5% de la RFP que se entregan mensualmente, y está destinado a la satisfacción de requerimientos, prioritariamente satisfacer obligaciones financieras y atención a la seguridad pública de los habitantes de su demarcación territorial. La distribución se hace en proporción directa al número de habitantes.

Respecto del Fondo de Aportaciones Múltiples, también se determina por el Presupuesto de Egresos de la Federación con una referencia del 0.814% de la RFP destinados a Municipios para que ellos los destinen a desayunos escolares, apoyos alimentarios y de asistencia social a personas en condiciones de extrema pobreza y construcción de infraestructura física de niveles de educación básica y superior en su modalidad universitaria.

Adicionalmente, se otorga a los Municipios y Distrito Federal una participación del 70% que se recaude de contribuyentes pequeños (economía informal) que sean inscritos como consecuencia de las verificaciones que realicen con base en convenios de colaboración. Esta participación se pagará directamente.<sup>165</sup>

Con todo esto, es necesario comentar que nuestro federalismo, por las raíces históricas y demás razones que comentan los especialistas todavía no se da a plenitud. Es necesario que avancemos en ese sentido, ya que "...En la

medida en que esta independencia del gobierno sea mayor, más clara será la pertenencia de un sistema al grupo de los países federales.”<sup>166</sup>

Adicionaríamos lo anterior, recalcando la importancia de la colaboración administrativa, que ha tenido los avances tan importantes a que se hizo mención, y que se constituye en un sistema crucial para el éxito de los programas de la Administración Tributaria.

Sin embargo, se debe todavía avanzar hacia una mayor participación colegiada de los tres niveles, que permita hablar de una integración tributaria que lleve a lograr el ideal de una Administración Tributaria eficiente y justa. Hay que aprovechar tanto la cercanía y el conocimiento que tienen las administraciones públicas locales y municipales, como los recursos de la Administración Tributaria federal.

Lo ideal es precisamente una acción complementaria entre los tres niveles de gobierno que permita, conjuntamente, simplificar el sistema impositivo nacional, administrar mejor los gravámenes, prestar mejores servicios a los contribuyentes, controlarlos mejor, copar a los evasores y en suma, hacer realidad el principio de equidad tributaria en el territorio.

#### **I.D.5. El Municipio y la Coordinación Fiscal**

Un aspecto de trascendencia en nuestro sistema tributario, es el relativo a los municipios, base de nuestra organización política y administrativa. Ningún sistema tributario federal puede válidamente llamarse eficiente, si no incluye una seria acción de coordinación y colaboración con sus municipios, en beneficio de sus gobernados.

---

<sup>165</sup> *Idem*, p. 12.

A continuación analizaremos los antecedentes y situación actual al respecto, para concluir con nuestra opinión respecto a las Administraciones Tributarias municipales y cual debe ser el papel que jueguen en el sistema tributario nacional.

#### **I.D.5.a. Situación de los Municipios hasta 1982**

De conformidad con el artículo 115 Constitucional, los municipios, en su carácter de célula básica de nuestra organización política y administrativa, deben constituirse en firmes promotores de su desarrollo integral.

Sin embargo, la gran mayoría de los ayuntamientos no han contado con los recursos necesarios para poder cumplir con sus importantes responsabilidades, por lo que, desde 1917, pero en especial a partir de la década de los años setenta, se ha buscado encontrar el camino que permita allegarles los medios suficientes para que puedan realizar adecuadamente sus tareas, mejorar su capacidad de gestión y alcanzar sus fines en beneficio de la nación.

Para esto, lo primero que se detectó es que se requería fortalecer la Hacienda Pública Municipal, a efecto de que este nivel de gobierno pudiera disponer de los recursos económicos que le permita prestar los servicios públicos a su cargo en forma integral y promover el desarrollo creando infraestructura, alentando la actividad productiva, y logrando el bienestar de su población.

Tanto el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, vigente, como dijimos a partir de 1979, como la reforma al artículo 115 Constitucional, han contribuido en gran manera al fortalecimiento municipal. Sin embargo, aun con el desarrollo que este Sistema ha tenido y que trataremos de resumir, para los años noventa, las

---

<sup>166</sup> Varios autores, "Federalismo Fiscal: Responsabilidades, Atribuciones y Transferencias", en *Trimestre Fiscal*, Número 54, año 17, INDETEC, Guadalajara, Abril-junio de 1996, p. 9.

finanzas públicas de la mayoría de los municipios se caracterizan todavía por un nivel de ingresos insuficiente para satisfacer la demanda de servicios públicos y alentar la actividad productiva.

Una de las razones de ello, es que los municipios no han contado con los recursos e instrumentos necesarios para poder hacer frente a sus obligaciones, y ejercer cabalmente sus atribuciones.

#### **I.D.5.b. Fortalecimiento Municipal**

Como cualquier ente, los municipios requieren de los medios económicos que les permitan allegarse de los recursos necesarios que los doten de la capacidad de maniobra necesaria para el adecuado cumplimiento de sus fines, y, hasta el momento, los medios económicos con los que han contado han sido escasos. Sus finanzas públicas se han caracterizado por niveles de ingresos insuficientes para cubrir el gasto corriente que requieren a fin de satisfacer la demanda de servicios públicos.<sup>167</sup>

Desde hace muchos años, se ha reconocido en todos los medios que el Municipio mexicano experimenta una insuficiencia financiera, y debilidad organizativa y administrativa para cubrir los servicios públicos a su cargo, lo que le dificulta desempeñar una mayor participación en las tareas del desarrollo nacional.

Este descuido al ámbito municipal y el centralismo, han traído como consecuencia una concentración política, económica y demográfica en unas cuantas regiones y ciudades, principalmente en la Zona Metropolitana del D.F., originando que el crecimiento y las oportunidades se concentren, en perjuicio del

---

<sup>167</sup> Ver SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO , *Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1984-1988*, SHCP, México, junio de 1984, p. 35.



resto de la nación, además de los consecuentes daños sociales y aun ecológicos, que esa concentración genera.<sup>168</sup>

En estas condiciones, para hacer del desarrollo integral una realidad en México, es necesario que se rompan las inercias del centralismo, redistribuyendo de manera racional, armónica y equitativa los recursos (y la población) entre todos los municipios de nuestro país que es tan rico en recursos naturales y tan extenso en territorio.

Este proceso de descentralización, implica una movilización de recursos hacia regiones que han tenido poco desarrollo, pero que tienen el potencial para utilizarlos con eficacia y eficiencia, racionalizando la asignación de recursos en el territorio nacional.

Para una verdadera descentralización, se requiere redistribuir las competencias (incluyendo la competencia tributaria)<sup>169</sup> entre la Federación, los Estados y los Municipios, descentralizando tanto la función como la decisión, con el evidente propósito de fortalecer el Pacto Federal, asignar más adecuadamente los recursos nacionales y mejorar el nivel de vida de la población.<sup>170</sup>

La idea de esto es promover el desarrollo equilibrado de la producción; la redistribución del ingreso; la canalización adecuada y oportuna de las demandas de la sociedad y la respuesta de las instituciones, así como la reafirmación de los valores de cada región. Esta descentralización, que debe abarcar a todos los

---

<sup>168</sup> Para un más amplio desarrollo, consultar SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, *Antología de la Planeación en México*, Volumen 19, FCE México, 1987, p. 373 y ss.; e INDETEC, *Curso Sobre el Papel del Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, 1982, pp. 9-35.

<sup>169</sup> Aunque, como veremos poco más adelante, es cierto que se ha avanzado en materia de colaboración administrativa, también lo es que no se aprovecha el potencial de gestión que significan los Municipios. Se debe aquí reconocer que esto todavía no es posible ya que no todos pueden explotar su potencial por las carencias que tienen y esto hace que no sea posible todavía ahondar más en la colaboración.

<sup>170</sup> Estos no son conceptos novedosos, desde fines de los años ochenta se ha tratado de descentralizar. Ejemplo de esto son los esfuerzos en materia de salud, desarrollo social y educación. Sin embargo, se considera que todavía queda mucho camino por andar.

aspectos de la vida social, económica y política, debe concretarse en el Municipio, el nivel de gobierno más cercano a la población.

Como nos dice la exposición de motivos del artículo 115 Constitucional, “[e]l Municipio es la comunidad social que posee territorio y capacidad política, jurídica y administrativa para cumplir esta gran tarea nacional; nadie más que la comunidad organizada y activamente participativa puede asumir. la conducción de un cambio cualitativo en el desarrollo económico, político y social, capaz de permitir un desarrollo integral”.<sup>171</sup>

El fortalecimiento municipal, desde los años ochenta, ha contemplado tres aspectos fundamentales: atribuciones, recursos y capacidad. Estos tres aspectos han sido objeto de un profundo análisis que ha permitido ir mejorando los mecanismos legales, administrativos, técnicos y financieros para paulatinamente avanzar hacia el cumplimiento del importante cometido que tienen a su cargo los municipios.<sup>172</sup>

Como un apoyo adicional a los municipios, con la Reforma a la Ley General de Bienes Nacionales, publicada el 25 de mayo de 1987, ante la limitación contenida en el penúltimo párrafo de la fracción IV del artículo 115 de que los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o Municipios estarían exentos de contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, se subsana el problema de que las entidades paraestatales no pagaban impuesto predial por sus inmuebles de uso administrativo, al establecer que no son bienes del dominio público los inmuebles que los organismos descentralizados utilicen para oficinas administrativas o en general para propósitos distintos a los de su objeto, con lo

---

<sup>171</sup> DE LA MADRID, Miguel, “Exposición de Motivos”, *Op. Cit.*, p. 5.

<sup>172</sup> COVARRUBIAS IBARRA, Gabriel, “Conferencia en relación con la Reforma al Artículo 115 Constitucional”, *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 4, núm. 13, Jalisco, julio-septiembre de 1984, p. 5.

cual quedan afectos al pago de contribuciones municipales buena parte del patrimonio inmobiliario de las entidades paraestatales.<sup>173</sup>

Al buscar el fortalecimiento municipal, se piensa que por consecuencia se desarrollará toda la estructura que el conjunto de municipios integra, que es base de nuestra división territorial, ya que en la medida en que esto se logre, se fortalecerá a los Estados y se consolidará la Federación misma.<sup>174</sup> El fortalecimiento municipal no sólo es de considerarse como el camino para mejorar las condiciones de vida de los municipios poco desarrollados, sino también para resolver simultáneamente los cada vez más graves problemas que enfrentan las concentraciones urbanas.<sup>175</sup>

Ha sido evidente que en los últimos quince años ha habido una seria intención no sólo gubernamental, sino de todos los partidos políticos, de las organizaciones no gubernamentales y, en general de toda la sociedad, de fortalecer el Pacto Federal. Sin embargo, como lo muestran los hechos recientes, todavía queda mucho trecho por recorrer.

#### **I.D.5.c. La Reforma al Artículo 115 Constitucional y el fortalecimiento de las Haciendas Públicas Municipales. Ejercicio de la Competencia Tributaria Federal por Autoridades Municipales**

En un estudio muy interesante sobre el aspecto sociológico y los antecedentes del Municipio en México, Estela Rojas asevera que "[l]a fórmula más democrática para mayor eficacia es el gobierno municipal; pero para ello es necesaria la existencia de una ciudadanía local altamente compenetrada de la

---

<sup>173</sup> Para los antecedentes de esta problemática, consultar a ROCHA MENDOZA, Ricardo, "los Bienes de Dominio Público en el Marco de la Reforma al Artículo 115 Constitucional", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 5, núm. 16, abril-junio de 1985, pp. 4-12.

<sup>174</sup> Véase INDETEC, "El Programa Nacional de Fomento Municipal", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 1, núm. 1, Jalisco, 1981, pp. 40-42.

<sup>175</sup> DE LA MADRID, MIGUEL, "Exposición de Motivos", *op. cit.*, p. 9.

responsabilidad de su actuación, plenamente convencida del valor de los ideales cívicos democráticos y la existencia de un conjunto de medios capaces de mantener el contacto entre el pueblo y sus representantes.<sup>176</sup>

Como se apreció al principio de este capítulo, somos un país con gran tradición municipal. Nos surgen dudas: ¿porqué en materia de administración pública se ha dejado de aprovechar esto? ¿porqué los ayuntamientos se encuentran, en gran parte de los casos, en situación de atraso en medios administrativos? ¿porqué hay municipios con tal alto grado de pobreza y marginación?

En nuestra materia, sería un gran avance para las finanzas públicas y para el propio contribuyente (en cuanto a atención más personalizada, sabedora de las circunstancias particulares de cada comunidad) que se aprovechara al Municipio en mayor medida en materia de colaboración administrativa.

Para analizar esto, debemos remontarnos al año de 1983, en que se gestó una reforma de trascendental importancia a la Constitución. de la que hablaremos un poco después, pero antes, haremos un pequeño desvío de meses para analizar un documento que apareció en mayo de ese año, el Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988, para conocer las orientaciones de gobierno que llevaron a la trascendental medida.

En su apartado 2.1.5 del Capítulo 2 de la Parte 1, al hablar, dentro de la "Política del Estado Mexicano", de la "Descentralización de la Vida Nacional", estableció que "[e]l Federalismo es el principio de estructuración del espacio nacional, a partir de la voluntad de estados miembros iguales..."<sup>177</sup>

---

<sup>176</sup> ROJAS DE SOTO, Estela, *op. cit.*, p. 15.

<sup>177</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988, *op. cit.*, p. 42.

En ese mismo capítulo, en el punto 2.2.2 “Fortalecimiento del Municipio”, entre otros aspectos se menciona que “[e]l fortalecimiento de la Nación reclama la descentralización de la vida nacional para dar mayor vigencia al Pacto Federal... La Federación apoyará el libre juego de procesos estatales, regionales y municipales de desarrollo, para su desenvolvimiento autónomo y concertará, mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas, las acciones ...a fin de coordinar programas tendientes a un desarrollo global más equilibrado”.<sup>178</sup>

El Capítulo 5 de esta parte I, al hablar del cambio estructural, menciona que se basa en seis orientaciones generales que guían las acciones globales, sectoriales y regionales del Plan, una de las cuales es “Descentralizar en el territorio las actividades productivas y el bienestar social, apoyándose en tres orientaciones generales: Promover un desarrollo estatal integral que fortalezca el pacto Federal y el municipio libre mediante la participación de la comunidad en el desarrollo regional; promover una mejor integración de las diversas regiones del país al desarrollo nacional, y revertir la tendencia concentradora... de la ciudad de México”.<sup>179</sup>

En la Parte II de instrumentación de la Estrategia, en el Capítulo 6: “Política Económica General”; el apartado 6.4 que se refiere a la Política de Financiamiento del Desarrollo, se señala que “La política fiscal fomentará el fortalecimiento del pacto federal y del municipio libre. Se instrumentará una coordinación fiscal que sienta las bases de un sistema recaudatorio integral de impuestos federales, estatales y municipales, y que se traduzca en un fortalecimiento conjunto de las finanzas de los tres niveles de gobierno.”<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> *Idem*, p. 48 y 49.

<sup>179</sup> *Idem*, p. 138.

<sup>180</sup> *Idem*, p. 181.

Estos pasajes, nos ilustran las intenciones que prevalecían en aquellas épocas (Mayo de 1983), respecto del Municipio y que mostraban la preocupación política por el Estado en que se encontraban los Municipios y la posibilidad de fortalecerlo. Es parte de esta tesis el análisis de uno de los aspectos que se tocan como fundamental, el relativo a las Haciendas Públicas Municipales y es de resaltar la intención (que por cierto no se cumplió) de lograr un Sistema Nacional Integral de Recaudación.

El cambio se había iniciado un poco antes, el 3 de febrero de 1983, con la publicación de las reformas y adiciones al artículo 115 Constitucional, que da lugar a un proceso de descentralización de competencias, funciones y recursos a los estados, y de éstos a los municipios, aportando una definición más precisa del concepto de gobierno municipal, al especificar sus funciones y su posición dentro del esquema gubernamental del Estado mexicano y del Sistema Nacional de Planeación Democrática del Desarrollo.<sup>181</sup>

La reforma pretendió una más justa distribución del Poder Público; impulsar el desarrollo de los municipios rehabilitándolos como los protagonistas más importantes del desarrollo nacional, y el instrumento más idóneo para lograr una mayor democratización de la vida nacional. Es decir, no sólo se concibe al Municipio como un eficaz prestador de servicios públicos, sino también como un firme promotor de su propio desarrollo integral.

En suma, la reforma ratifica su personalidad jurídica y su capacidad para ejercer actos de dominio sobre su patrimonio; legitima su facultad para convenir programas con otros entes públicos; define con claridad los servicios mínimos que debe proporcionar; fortalece el principio de libre administración de su Hacienda al delimitar sus fuentes tributarias; y se eleva a constitucional su derecho a recibir las participaciones federales que se les asignen, disponiéndose la obligación para

las legislaturas locales de establecer anualmente las bases, montos y plazos con arreglo a los cuales se deben cubrir a los municipios dichas participaciones.<sup>182</sup>

Como es evidente de lo anterior, a partir de 1983 empezó a cambiar la vida municipal al otorgarse a este nivel de gobierno mayores atribuciones y recursos. Tanto el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, como las disposiciones del artículo 115 Constitucional, han fortalecido las Haciendas Públicas municipales con fuentes propias y mayores recursos económicos. Las participaciones constituyen la fuente de ingresos más importante para el municipio. Sin embargo, aun con las fuentes de ingresos propios que otorga el 115 al municipio y sus crecientes participaciones de ingresos federales, los recursos que reciben resultan muy limitados.<sup>183</sup>

El Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994 reconoció que la "...consolidación del municipio libre es condición indispensable para continuar avanzando en todos los órdenes de la vida nacional. El municipio como eje del desarrollo social y económico, además de asumir su papel en la asignación y localización de la inversión pública, ha de convertirse en el núcleo que propicie la acción de los grupos sociales en materia de salud, educación, producción, vivienda...La vigencia del federalismo mexicano supone que cada ámbito de

---

<sup>181</sup> Ver DE LA MADRID, Miguel, "Exposición de Motivos...", *op. cit.*, p. 4-15.

<sup>182</sup> Véase SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, *op. cit.*, p. 411; COVARRUBIAS, Gabriel, *op. cit.*, pp. 6-11; INDETEC, "Aspectos Reglamentarios de la Reforma al Artículo 115 Constitucional", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 3, núm. 10, Jalisco, Oct-Dic. de 1983, pp. 4-6; GUTIÉRREZ, PEDRO, "La Coordinación una Respuesta para el Desarrollo Administrativo Municipal", *Revista hacienda Municipal*, INDETEC, año 6, núm. 21, Jalisco, Oct-Dic. de 1986, pp. 56-59; y CARBALLO BALVANERA, Luis "El Control Constitucional de la Política Fiscal. Posibilidad de una Jurisdicción Constitucional de los Municipios" *Estudios Municipales*, Centro nacional de Estudios Municipales, año 1, núm. 1, México, enero-febrero de 1985, p. 5.

<sup>183</sup> Para un más profundo análisis de las Finanzas Municipales, se recomienda: JHABVALA, "La Distribución de las Participaciones y los Impuestos Asignables a las Entidades Federativas 1984-1987", *Revista INDETEC*, núm. 51, Jalisco, oct. nov. de 1987, pp. 8-15; SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, *Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México, 1976-1985*, SPP., México, pp. 1-22, 43-85, 488-530, 385-621; BORRAYO, Rosa, *op. cit.*, pp. 17-24; y PIREZ, Pedro, *op. cit.*, pp. 11-21.

gobierno cuente con los elementos que le permitan asumir cabalmente sus atribuciones.<sup>184</sup>

Por su parte, el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 establece en su punto 3.8.5, que “[e]l nuevo federalismo implica reconocer la diversidad municipal del país y promover el municipio como espacio de gobierno vinculado a las necesidades básicas de la población y representativo de las comunidades... Un propósito primordial... es ampliar los cauces para que las comunidades... cuenten con la capacidad de decisión, ejecución y evaluación correspondiente... Es necesario hacer más vigorosa la participación de los municipios en la preparación y ejecución de planes y programas para el desarrollo sectorial y regional, a fin de que respondan cabalmente a las exigencias de bienestar de la sociedad en general y de las comunidades en particular.”<sup>185</sup>

Ambos documentos expresan también una preocupación por el tema. Sin embargo, todavía encontramos carencias y malestar en los municipios. El sistema de coordinación puede ayudar, pero no es suficiente.

La reforma a la Ley de Coordinación Fiscal para 1998 caminó en ese sentido, teniendo como “...objeto principal coadyuvar al fortalecimiento de las haciendas locales e inclusive municipales en dos ámbitos: el presupuestario a través de la institucionalización de la provisión de recursos federales en apoyo a actividades específicas; y en el tributario mediante la asignación a los municipios del 50% de la recaudación que se obtenga a partir del 1º de enero de 1988, respecto de las persona ahora ubicadas en la economía informal, que se incorporen al Registro Federal de Contribuyentes... se propone... con independencia a ...[la] recaudación federal participable... dar permanencia a los

---

<sup>184</sup> PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994*, Poder Ejecutivo Federal, México, 1995, p. 48.

<sup>185</sup> PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, op. cit.*, pp. 61-62.



recursos que la Federación aporta para el mejor desarrollo de las actividades que se han descentralizado a las entidades en los últimos años.”<sup>186</sup>

#### **I.D.6. Consideraciones Finales**

Es cierto que se ha fortalecido a los municipios, que las reformas que analizamos, en especial la última, atienden muchas de sus necesidades más importantes, pero sus niveles de ingresos siguen resultando insuficientes para poder ejercer en forma adecuada sus atribuciones. hace falta profundizar en su fortalecimiento económico, para que se puedan convertir en los promotores del desarrollo que concibe la Constitución.

La Reforma al artículo 115 asigna un nivel muy alto de responsabilidades a los municipios, es ahora necesario continuar el esfuerzo por allegarles los medios para que puedan cumplirlas. Los primeros “pasos jurídicos” están dados, pero aún falta camino por andar; en el desarrollo de nuevas fórmulas que permitan colocar al municipio en posición de cumplir con su importante papel.

Con el sistema vigente, que recién empieza, es probable que se disminuyan esas diferencias tan marcadas entre municipios de toda la nación, con algunos avances fruto de los elementos redistributivos que contiene.

Se ha dicho que se debe continuar el estudio que permita que las variables de las fórmulas de reparto de participaciones reflejen más adecuadamente la capacidad económica y el potencial recaudatorio de cada entidad y de cada municipio, pero va a llegar un momento en que la elevación paulatina en el monto de las participaciones va a alcanzar su tope, y ya no se van a poder aumentar más, en razón de que todavía la ejecución de muchos programas públicos

---

<sup>186</sup> PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Decreto por el que se Adiciona y Reforma la Ley de Coordinación Fiscal*, Presidencia de la República, México, 1997, p. II.

corresponde a la federación y para realizarlos requieren de recursos que evidentemente no se pueden destinar a participaciones, ya que se utilizan en el cumplimiento de tareas de prioridad nacional.<sup>187</sup>

Es necesario continuar la descentralización de funciones federales y estatales hacia el municipio, al hacerlo, se liberarán recursos (personal, equipo, presupuesto, etc.) por parte de quienes anteriormente los realizaban, los cuales serán utilizados por los municipios en la ejecución de las nuevas tareas, y redundarán en el fortalecimiento municipal. Con esto no sólo se estará redistribuyendo el ingreso, sino también el gasto público.

Consideramos que ha habido un sustancial avance con los nuevos fondos y la manera de distribuirlos, hay que dejar que el tiempo permita que con ello maduren las administraciones públicas de los Municipios y cada vez sean más las funciones que realicen, en beneficio de los vecinos de su comunidad.

El fortalecimiento municipal en estas condiciones, resultará prácticamente automático, ya que además de contar con mayores recursos económicos, se realizarán tareas cada vez más importantes que fortalecerán y harán madurar a las distintas administraciones públicas municipales.

Es necesario hacer hincapié en que estas medidas tienden tanto a que los ayuntamientos cuenten con los instrumentos necesarios para el cabal cumplimiento de sus importantes atribuciones, como a que se mejore su capacidad de gestión, de manera que cada vez se encuentren más capacitados para convertirse en el agente promotor del desarrollo que concibe nuestra Constitución Política.

---

<sup>187</sup> Lo mismo cabría decir respecto de programas estatales, que podrían realizarse utilizando el gran potencial de gestión de los municipios.

Este desarrollo también redundará en materia de competencia tributaria, puesto que conforme se desarrollen los municipios, se podrá avanzar en la colaboración administrativa, acercando el sujeto activo de las contribuciones federales todavía más a los contribuyentes, a través de la colaboración administrativa con los municipios.

Consideramos que el ejercicio de la competencia tributaria válidamente se puede llevar a cabo por la Administración Tributaria municipal, con la ventaja, repetimos, de que al estar más cerca la autoridad del sujeto pasivo, es más conocedora de sus circunstancias y, por ende, puede servirle mejor o, en su caso, detectar más fácilmente el incumplimiento.

Las experiencias que se han tenido y que se mencionaron en las páginas anteriores en el contexto general del federalismo fiscal, han sido buenas, un ejemplo es la colaboración en Derechos. Se insiste en que se debe dar la oportunidad a las administraciones municipales de aprovechar su enorme potencial de gestión.

Insistimos en que es un "área de oportunidad" de la colaboración administrativa que hay que aprovechar, con el ideal de integrar totalmente la acción de la Administración Tributaria de los tres niveles de gobierno, lo cual permitirá promover el cumplimiento a través de un mejor control del cumplimiento y de la prestación de mejores servicios a los contribuyentes.

## **I.E. Conclusiones**

La distribución de la carga tributaria es un dilema que debe resolver cada nación en lo particular y es la Administración Tributaria a la que corresponde aportar elementos suficientes al Poder Legislativo, para que, en el ejercicio de la Potestad Tributaria, pueda tomar la decisión que más beneficie al país. Asimismo,

toca a la Administración Tributaria allanar el camino en la instrumentación de esas decisiones mediante un adecuado diseño y ejercicio de la competencia tributaria.

La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado, para imponer, a través del Poder Legislativo, contribuciones, excepciones a los mismos y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones. Existen límites que guían la acción del legislador en materia tributaria: tanto los criterios que le fija la política tributaria, como el modo más adecuado de organizar los impuestos que le muestran la técnica tributaria. Asimismo, debe atender tanto al proyecto nacional, como a los aspectos políticos, sociales y culturales, tales como la pobreza marginación, deuda externa, democratización, etc.

La competencia tributaria, por su parte, es ejercida por el Poder Ejecutivo a través de la Administración Tributaria y abarca no sólo recibir el pago, sino comprobar, utilizando los medios de revisión que le otorga la Ley y cumpliendo con las formalidades que la misma le establece, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha realizado de conformidad con la ley y, en caso contrario, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago.

De conformidad con nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Sin embargo, sólo los tres primeros tienen potestad jurídica tributaria, pues los Municipios, al carecer de órgano legislativo, únicamente pueden administrar las contribuciones que les señalen sus respectivas legislaturas. De esto se deriva la posibilidad de que exista concurrencia impositiva, puesto que una misma fuente puede ser gravada por distintos niveles de gobierno. Esta concurrencia ha sido resuelta a través de convenios, que permiten que los niveles de gobierno

coordinen sus acciones sin que se vulnere el grado de autonomía de cada uno de ellos.

Así, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal armoniza los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno, además de simplificar el esquema impositivo nacional; ordenar la estructura nacional de Administración Tributaria; evitar la superposición de gravámenes; distribuir racionalmente la carga fiscal entre personas y regiones; fortalecer las Haciendas Públicas Locales y Municipales; racionalizar los gastos de gestión mediante la colaboración administrativa; y, armonizar el sistema fiscal nacional.

Por su parte, la colaboración administrativa, permite que, a través de reglas estipuladas en un convenio, se distribuyan, entre los tres niveles de gobierno, labores de administración de ciertas contribuciones federales. El sistema de colaboración administrativa optimiza esfuerzos de gestión de los tributos y evita molestias innecesarias a los contribuyentes.

Sin embargo, se debe avanzar hacia una mayor participación de los tres niveles, que permita hablar de una integración tributaria nacional, en la que se aproveche tanto el potencial de gestión de las administraciones públicas locales y municipales, como los recursos de la Administración federal para, conjuntamente, *simplificar el sistema impositivo, administrar mejor los gravámenes, prestar mejores servicios a los contribuyentes, controlarlos mejor, y en suma, hacer realidad el principio de equidad tributaria en el territorio.*

## II. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

Como la hipótesis central de este trabajo se basa, como uno de los aspectos principales, en la seguridad jurídica de los contribuyentes, necesitamos en primera instancia, analizar el concepto "seguridad jurídica", para luego incursionar en su contenido y alcance en materia tributaria, para lo cual se analizarán algunos de los principios que le atañen, para luego concluir en el tema sustancial de este capítulo.

### II.A. Concepto de seguridad jurídica

Todos los días escuchamos un clamor por mayor "seguridad", en sus diferentes acepciones. La exigencia de seguridad es propia del género humano, requerimos de certeza y estabilidad para desarrollarnos; para progresar, debemos prever, en lo posible, cuál es el mejor camino. Sin una certeza de que debe y puede hacer una Nación para lograr un mejor futuro, lo más probable es que fracase como tal. La seguridad, de la misma forma que la justicia, es un distintivo de la civilización.

Por lo que toca a su acepción en el campo del Derecho, diversos autores han coincidido en afirmar que uno de los más importantes fines del Estado, es el de proporcionar a sus miembros seguridad jurídica, un valor esencial que es imprescindible en la vida social, y sin cuya presencia difícilmente se pueden realizar los restantes valores de superior jerarquía, como la justicia.<sup>1</sup>

Afirma el autor argentino Atilio Anibal Alterini, que "[l]a Seguridad y la justicia son valores jurídicos relacionados entre sí. Esta vinculación puede ser concebida en situación de conflicto - como una alternativa entre seguridad o

---

<sup>1</sup> ASOREY, Rubén, "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992, p. 314.

justicia -, o en un marco de armonía, esto es, asumiendo al Derecho como un compromiso entre una y otra, para que simultáneamente hayan seguridad y justicia.”<sup>2</sup>

Sin embargo, exactamente: ¿que quiere decir “seguridad”? y ¿que significa cuando se le agrega “jurídica”? Para dar una respuesta concreta, pero lo más acercada a la realidad conceptual, es conveniente que primero analicemos su etimología: La palabra “seguridad” proviene del latín *securitas*, que significa certeza; “seguro” proviene de *securus, tutus*; “...Libre de riesgo, indubitable, firme, defendido...”<sup>3</sup>; lo cual uniéndolo, nos lleva a relacionar esta palabra con la necesidad humana de defenderse contra los elementos, contra los diversos peligros que le amenazan y aún contra sí misma.

Seguridad significa “Calidad de seguro...Se aplica también a ciertos mecanismos que aseguran algún buen funcionamiento, precaviendo que éste falle, se frustre o se violente”.<sup>4</sup> Seguro significa “Libre y exento de todo peligro, daño o riesgo...Cierto, indubitable, y en cierta manera, infalible...Firme, constante y que no está en peligro de faltar o caerse...certeza, confianza...Lugar o sitio libre de todo peligro...”<sup>5</sup>

Así, tenemos distintos conceptos de seguridad, todos ellos relacionados con un peligro o con la necesidad de certeza. “...el concepto de seguridad varía según sea el tipo de peligro[,]...el hombre necesita, por una parte, tener la...[certeza] de que los demás respetarán sus bienes y, por otra, saber cómo ha de comportarse respecto de los bienes de los demás. Esta seguridad referente a las relaciones con los semejantes es la que puede denominarse...jurídica...”

---

<sup>2</sup> ALTERINI, Atilio Anibal, *La Inseguridad Jurídica*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993, p. 47.

<sup>3</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, 2ª. ed., Agustín Jubera, Madrid, 1868p. 219. Para Adame Goddard, Jorge, en la página 2885 del *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 4a. edición, Porrúa y UNAM, México, 1991, “seguridad”, desde un punto de vista etimológico y en su sentido más general significa estar libre de cuidados.

<sup>4</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970, p. 1188.

[d]esde el punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública.”<sup>6</sup>

De esta manera, es válido afirmar que el concepto seguridad donde alcanza su máxima expresión es en el campo de lo jurídico, ya que es el Derecho el que normará y apuntalará esa certeza de conducta que buscan los ciudadanos. El concepto “seguridad”, como lo entendemos en la actualidad, “...es el resultado de un orden jurídico pleno; de la ordenación total de la vida jurídica según principios normativos esenciales y básicos que... proveen técnicamente a la última y radical seguridad jurídica”.<sup>7</sup>

Para el Maestro De Pina, seguridad jurídica, es la “...garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del derecho y a la consiguiente protección del individuo...”<sup>8</sup> entendida, según Don Jorge García Cáceres, como “...la certidumbre del ciudadano ante la ley y ante las autoridades.”<sup>9</sup>

Es, para otros autores, el “motivo determinante del derecho”, porque ha surgido para que el hombre sepa a qué atenerse en su vida en sociedad; para que tenga certeza respecto de cómo se comportarán los demás y cómo se debe comportar él.

---

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> ADAME GODDARD, Jorge, *op. cit.*, p. 2885.

<sup>7</sup> MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica, *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI*, 2a ed., Editorial Jurídica de Chile, Chile, 1966, p.33. Además de esta magnífica obra, que nos introduce en este tema a profundidad, haciéndonos recapacitar de la importancia del concepto “Seguridad Jurídica” en nuestro desarrollo, es conveniente también, analizar la obra de Atilio Anibal Alterini, arriba citada, que con un peculiar pesimismo y con gran agilidad en la lectura nos habla del reclamo social por seguridad jurídica y en las consecuencias que se acarrearán a un país cuando no se encuentra presente..

<sup>8</sup> *Cfr.* DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael *Diccionario de Derecho*, 20a. ed., Porrúa, México, 1994, p.451.

<sup>9</sup> GARCÍA CÁCERES, Jorge, *La Seguridad Jurídica del Contribuyente*, ponencia presentada en el Tema IV del punto B (Administración Tributaria), del Foro de Consulta Popular sobre Política de Ingresos del Gobierno Federal, para el Plan Nacional de Desarrollo 195-2000, Pachuca, Hidalgo, abril de 1995.



Para Leopoldo Pérez Becerril, la existencia de seguridad jurídica, requiere de la presencia de un orden cierto que regule la conducta de los individuos en la sociedad, que dicho orden sea eficaz y que asegure el principio de justicia, por lo que no sólo implica que el orden social sea eficaz, sino que también sea justo.<sup>10</sup>

La nota esencial de lo jurídico se encuentra precisamente en el poder coercitivo del derecho, en la posibilidad de que se imponga coactivamente el cumplimiento de la norma, aspecto del que deriva la seguridad: saber a qué atenerse y que ese comportamiento podrá exigirse, aún mediante coacción,<sup>11</sup> ya que la seguridad jurídica "...sólo puede existir cuando los preceptos que integran un determinado sistema de derecho tienen tras de sí un poder capaz de imponerlos, incluso por la fuerza."<sup>12</sup>

En suma, la seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará cumplir. En todo Estado de Derecho, la seguridad jurídica se manifiesta como un medio para lograr y consolidar la justicia, la libertad y el bien común.

Así, el concepto de seguridad jurídica es tan amplio como normas jurídicas existan. Esto es válido para toda persona, pero de primordial aplicación cuando hablamos de autoridades, puesto que además de respetar los ordenamientos jurídicos existentes, deben proveer lo necesario para su adecuada aplicación.

---

<sup>10</sup> Leopoldo Pérez Becerril, *La Facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1996. p. 149.

<sup>11</sup> Ver el excelente estudio de la Dra. MAZZ, Addy, "El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo", en *Revista Tributaria*, Tomo XX, número 117, noviembre-diciembre de 1993, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Uruguay, 1993, p.493-511, en el cual realiza una muy profunda reflexión respecto de la aplicación del principio que nos ocupa en el Derecho Tributario. Asimismo, es muy conveniente analizar el principio del artículo de MARGÁIN BARRAZA, Emilio, "La Constitución, El Principio de Seguridad Jurídica y la Materia Tributaria", en *Revista Responsa*, Año 1, número 04, Centro Universitario México, marzo de 1996, pp. 17-20.

<sup>12</sup> GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, t. I, Porrúa, México, 1940, p. 156.

El reconocimiento del principio de seguridad jurídica por parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, nos dice Eusebio González, ha tenido como lógica consecuencia conectar su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho y al conjunto de principios que conforman la concepción del Estado. "Entre estos principios, interesa destacar, desde un punto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley... como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica).<sup>13</sup>

En estas condiciones, en un Estado en el que no hay Derecho no existe el ordenamiento que otorga esa "seguridad" de que hemos venido hablando, por lo que el "Estado de Derecho" es un presupuesto básico de la seguridad jurídica. Aún cuando según García De Enterría y Fernández, "...toda forma histórica de Estado es un Estado de Derecho"<sup>14</sup> significando que toda organización política se apoya necesariamente en una determinada concepción del derecho; que todo poder actúa con pretensión de legitimidad, ninguno se presenta como usurpador o ilegítimo, puesto que todos ostentan el mando, es conveniente determinar el alcance de esta expresión.

La expresión "Estado de Derecho" significa en términos generales el imperio del orden jurídico sobre la actuación tanto de las autoridades como de los

---

<sup>13</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria", en la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, p 125.

<sup>14</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, t. 1, Civitas, Madrid, 1990, p. 431.

particulares, en otras palabras es, como lo señala el maestro Luis Humberto Delgadillo, "...aquel en que el poder público se encuentra sometido al derecho, a fin de lograr la justicia y seguridad, en tanto que se pretende regular la acción estatal, estableciendo sus límites mediante el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos de los gobernados, el establecimiento de los medios idóneos para la defensa de tales derechos y los sistemas de responsabilidad patrimonial de la administración".<sup>15</sup>

Ahora bien, para que se logre realizar el Estado de Derecho se requieren, según el Maestro González Uribe, de "...dos condiciones esenciales: el reconocimiento de la primacía de los valores éticos del Derecho, con la consiguiente voluntad de someterse a ellos, y una técnica o conjunto de técnicas que hagan hacedera y práctica esa sumisión".<sup>16</sup>

Que exista un orden constitucional es la característica del Estado de Derecho.<sup>17</sup> Ahora bien, ¿qué pasa cuando se incumple una norma?, ¿no nos regresa a la inseguridad?, para el maestro Sáinz de Bujanda, "...el eventual incumplimiento de las normas jurídicas... desencadena una fuerza compulsoria que restablece el equilibrio, haciendo que las relaciones regidas por el Derecho se produzcan efectivamente... como el ordenamiento tiene previsto. La tensión entre el ser y el deber ser viene así a resolverse, en caso de conflicto por la vía de la coacción...".<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, primer curso, Porrúa, México, 1994, p.9.*

<sup>16</sup> GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Porrúa, México, 1972, p. 224. En resumen, los principios básicos que menciona el maestro González Uribe a los que deben ajustarse esas técnicas son: la existencia de una Constitución; el establecimiento por ella de garantías para la persona humana; el reconocimiento estricto del principio de legalidad; la división y equilibrio de los poderes públicos; un gobierno representativo; el libre juego de los medios de información social; y la existencia de medios de defensa que permitan anular o modificar actos lesivos a los ciudadanos por parte de los poderes públicos.

<sup>17</sup> Mónica Madariaga Gutiérrez, *op. cit.*, p. 37.

<sup>18</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen Primero, *Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 329.

Es así como, precisamente, el Derecho provee de seguridad jurídica, haciendo que sus normas sean obedecidas, si es necesario mediante prever el uso de la coerción. En caso de que no se obedezca una norma, que nos establece el “deber ser” para una situación determinada, el Gobierno, como representante del Estado, en uso de facultades que el mismo orden jurídico le ha otorgado, intervendrá para que, como sugiere Sáinz de Bujanda, se resuelva esa tensión, esa ruptura entre el ser y el deber ser, que siempre deben de coincidir y, cuando no sucede esto, es cuando precisamente y con base en el ordenamiento legal, interviene la autoridad restableciendo el orden que debe existir, si es necesario, por la vía de la coacción.<sup>19</sup>

Cuando hablamos de seguridad jurídica, nos referimos a la certeza que nos proporcionan las normas jurídicas de cuáles son nuestros derechos y que los demás nos los respetarán, incluyendo en este concepto, la noción de estabilidad es decir de que perdurará este respeto en el tiempo y que no cambiará salvo circunstancias extraordinarias. Esta “estabilidad”, es la que permite e incentiva el desarrollo, el progreso, de manera que, válidamente, podemos afirmar que en la búsqueda del bien común, la seguridad jurídica es un elemento fundamental.

Sin embargo, la seguridad jurídica no sólo implica que sepamos a que atenernos respecto de los demás y cómo comportarnos con ellos, sino que, en un Estado de Derecho, implica que tengamos certeza de cómo actuarán, respecto de nosotros, los gobernantes que hemos elegido.

Las autoridades realizan una serie de actos en los que se afecta la esfera jurídica de los gobernados y, en un sistema en que impera el derecho, esa afectación debe obedecer a determinados principios y llenar ciertos requisitos

---

<sup>19</sup> Para un análisis claro y sencillo de la fuerza coercitiva del derecho, consultar VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, ed. Porrúa, México, 1966, pp. 449 y ss. Asimismo, y sin pretender hacer aparecer como sencillo algo que es tan importante, para el “deber ser” probablemente lo mejor sea consultar directamente a KELSEN, Hans, *La Teoría Pura del Derecho*, Trad. Jorge G. Tejerina, 2ª ed., Editora Nacional, pp. 44-66.

(modalidades jurídicas). "Estas [modalidades] implican...[un] conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida...en la esfera del gobernado..."<sup>20</sup> y constituyen las garantías de seguridad jurídica.

De esta manera, la seguridad jurídica implica la "certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad"<sup>21</sup>, es decir, la certeza que tiene el individuo de que su situación legal no será modificada, más que por procedimientos regulares establecidos previamente y que de ninguna manera se encontrará sometido a arbitrariedades, sino que sabe en todo momento cuales serán sus derechos y obligaciones, sin que el capricho o la parcialidad de los gobernantes le pueda ocasionar un perjuicio.

No podemos imaginar una sociedad desarrollada en la cual sus miembros no sepan a ciencia cierta cuáles son sus derechos y cuáles son sus obligaciones; no cabe en nuestras mentes el que no se encuentre explícito en normas jurídicas que comportamiento podemos esperar de los demás respecto de nuestras personas y patrimonio y, correlativamente, que comportamiento pueden esperar ellos de nosotros respecto de sus personas y patrimonios. Sin embargo, el aspecto donde es más relevante esta certeza es en el comportamiento de las autoridades respecto de los particulares.

Podríamos pensar que con que el orden jurídico establezca como obligatoria una conducta es suficiente, con ello tendríamos seguridad jurídica pero la autora chilena Mónica Madariaga, llega a la conclusión de que la obligatoriedad y la eficacia del Derecho, son exigencias de la seguridad, pero insuficientes por sí solas para lograrla plenamente.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Cfr. BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 9a. ed., Porrúa, México, 1975, p.508.

<sup>21</sup> MARGÁIN BARRAZA, Emilio, *op. cit.*, p.17.

<sup>22</sup> MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica, *op. cit.*, p.35.

Para ella, existen una serie de condiciones que debe satisfacer un ordenamiento para "...producir una efectiva seguridad jurídica :

- a) Inexcusabilidad u obligatoriedad absoluta de cumplimiento del Derecho;
- b) Existencia de reglas de prefiguración de la licitud;
- c) Irretroactividad de los preceptos jurídicos;
- d) Existencia de normas autorreguladoras de la creación del Derecho;
- e) Vinculación del órgano público a las normas jurídicas, lo que implica el rechazo de la arbitrariedad y la consagración de un Estado de derecho;
- f) Reconocimiento de la fuerza de cosa juzgada, y
- g) Prescripción."<sup>23</sup>

Estas condiciones aseguran el cumplimiento de la Ley, pero es la Ley misma la que otorga seguridad jurídica, ya que su conocimiento previo permite al ciudadano prever el comportamiento de la autoridad ante una situación determinada y, con base en ello, saber como comportarse y tomar sus decisiones.<sup>24</sup>

La misma Madariaga encuadra a esta figura en el contexto del próximo siglo, al sostener que "...es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes."<sup>25</sup>, consideramos que la materia tributaria es un campo donde resulta evidente lo correcto de esta afirmación.

---

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo, "Seguridad Jurídica", Capítulo VII de la obra República e Constituicao, ed. "Revista dos Tribunais" São Paulo, 1985. Traducción y notas de Antonio Beliver Sánchez. En la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, p. 246.

<sup>25</sup> MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica, *op. cit.*, p. 26.

La seguridad jurídica, referida a nuestra materia, contempla la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los ciudadanos que son contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la Administración Tributaria, o aún de los tribunales, que cabrían sobre esas situaciones y acciones.

Debe entenderse como un conocimiento certero y definitivo acerca de la cuantía de la deuda y el contenido de las obligaciones tributarias, en que los contribuyentes se encuentran protegidos de arbitrariedades de la autoridad tributaria. El que exista mayor o menor seguridad jurídica promueve o mina, según el caso, la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, por lo que constituye un valor que la propia autoridad debe buscar fortalecer, ya que, en última instancia, permite promover el cumplimiento voluntario.<sup>26</sup>

A su vez, uno de los aspectos que más preocupa y afecta a los particulares es el comportamiento de las autoridades en materia tributaria. Por ello, en este capítulo, trataremos de desarrollar que implicación tiene la seguridad jurídica en la materia y cuáles son los límites para las autoridades tributarias en el ejercicio de sus funciones, para lo cual resulta necesario revisar los diversos principios tanto teóricos, como constitucionales, que rigen esta materia, que, de hecho y de derecho, son precisamente esos límites.

En resumen, la seguridad jurídica es un valor que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará obedecer. En todo Estado de Derecho, la seguridad jurídica se manifiesta como un medio para lograr y consolidar la justicia, la libertad y el bien común.

---

<sup>26</sup> En el capítulo VI se probará que tanto los expertos como las autoridades, consideran menester que se fortalezca la seguridad jurídica de los contribuyentes y que el que exista mejora la confianza de los ciudadanos en sus instituciones. Cfr. PITA, Claudino, "Facultades de la Administración tributaria en materia de Determinación de Tributos", en la memoria de la *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay, 1º al 6 de diciembre de 1996, p. 131-144.

## II.B. Las Garantías de Seguridad Jurídica. El Principio de Legalidad

Como ya comentamos, las autoridades en ejercicio del poder de imperio de que es titular el Estado, realizan una serie de actos en los que necesariamente se afecta la esfera jurídica de los gobernados. Sin embargo, en un Estado de Derecho, esa afectación debe obedecer a determinados principios y llenar ciertos requisitos, condiciones y elementos previos, llamados modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida, desde el punto de vista jurídico, su actuación.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de autoridad que afecte la esfera del gobernado para producir válidamente sus efectos es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica, definidas por el maestro Burgoa como "...un conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos."<sup>27</sup>

Para el citado autor la seguridad jurídica está íntimamente ligada al principio de legalidad, aunque este último incluya a la primera.<sup>28</sup> De conformidad con el principio de legalidad, la seguridad jurídica representa la condición fundamental de una actuación legal de la autoridad, lo que significa que todas sus actividades deberán sujetarse estrictamente a la Ley y que las autoridades sólo podrán hacer aquello para lo cual se encuentran expresamente facultadas.

En México, el principio de legalidad, implica que todo acto de autoridad que afecte a un gobernado, debe tener su apoyo estricto en una norma legal (en sentido material), la que, a su vez, debe estar emitida de conformidad con la

---

<sup>27</sup> Cfr. BURGOA, Ignacio, *op. cit.*, p. 508.

<sup>28</sup> DÍAZ CÓRDOBA Y LÓPEZ, Roberto, "La Facultad Discrecional de la Autoridad en Materia Fiscal Penal Crítica y Propuesta", en *Revista ARS IURIS*, Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, No. 16, 1996. pp.174-176.



Constitución.<sup>29</sup> De esta manera, se limita el poder de la autoridad para impedir que abuse de él, ya que sólo podrá actuar cuando y cómo la ley lo autorice.<sup>30</sup>

Sin pretender hacer una relación histórica del principio de legalidad, diremos sólo que se inspiró en el “debido proceso legal” de la legislación de los Estados Unidos de Norteamérica, con algunas reminiscencias de la antigua audiencia judicial hispánica y se encuentra consagrado como derecho fundamental en el orden jurídico mexicano

Gabino Fraga afirma que, al actuar, las autoridades no sólo deben sujetarse al ordenamiento jurídico que resulte pertinente, sino que el principio de legalidad tiene un alcance mayor: la Ley debe haberse creado por el poder que constitucionalmente está facultado para ello, siguiendo los procedimientos de creación que establecen las leyes. Para él, citando a Vedel, legalidad significa “conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica”.<sup>31</sup>

El propio Fraga, establece su alcance, tanto desde un punto de vista material, que implica que la norma en la que se funde la autoridad, tiene que ser de carácter abstracto e impersonal, como en sentido formal, que significa que, además, debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme a la Constitución esté encargado de legislar.<sup>32</sup>

El principio de legalidad, entonces, se refiere a que todo acto de autoridad. Debe realizarse de acuerdo con lo que en forma expresa determinen las leyes, las cuales deben ser abstractas e impersonales y haberse expedido de acuerdo con los procedimientos de formación establecidos por la Constitución.

---

<sup>29</sup> OROZCO, José de Jesús, *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 4a. edición, Porrúa y UNAM, México, 1991, pp. 2536-2537.

<sup>30</sup> DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, p.6.

<sup>31</sup> Georges Vedel, citado por FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 19ª ed., México, 1979, p. 99.

<sup>32</sup> FRAGA, Gabino, *Ibidem*.

Existen criterios del Poder Judicial que apuntan en la dirección mencionada, como el siguiente:

**"GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.** La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que **todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley**, a su espíritu o interpretación jurídica; **esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos**, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.<sup>33</sup>

Este criterio tiene la virtud no sólo de que resume el principio de legalidad en la máxima de que "todo acto de autoridad ha de realizarse conforme a la ley", sino que nos aporta luces respecto de las garantías de seguridad jurídica, haciendo hincapié en que, en conjunto, le aportan al gobernado los elementos necesarios para defender sus derechos frente a acciones del Estado.

Sin embargo, debemos apuntar que, para el Maestro Juventino Castro, "...sólo se introduce confusión al denominar garantías de seguridad jurídica o de justicia, a una serie de ellas, como podrían ser - para ejemplificar -, la de legalidad, la de audiencia, la de exacta aplicación de la ley y otras más similares, que no pertenecen a Capítulos...como Garantías de Legalidad y Garantías de Orden Jurídico."<sup>34</sup> Las que sólo, según él, sirven para instrumentar otro tipo de garantías como las de libertad.

---

<sup>33</sup> Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI-enero, p. 263.

<sup>34</sup> CASTRO, Juventino V., *Lecciones de Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1974, p. 217.

Respetando esa opinión, diremos que la mayoría de los autores coinciden con el Maestro Burgoa e incluyen al principio (o garantía) de legalidad en el rubro "garantías de seguridad jurídica", nosotros así lo creemos también, y para efectos de este trabajo continuaremos bajo esa línea.

En estas condiciones, es válido afirmar que la obligación estatal que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquéllos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuya observancia establezcan las leyes como necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente sus efectos.<sup>35</sup>

Así, la seguridad jurídica de los particulares recae en la forma de actuación del Estado como autoridad, representa la condición fundamental de su actuación legal, e implica una obligación eminentemente positiva, ya que se traduce no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todas las modalidades cuya observancia establecen las leyes para la validez de un acto administrativo.<sup>36</sup>

En México, son los Artículos 13 al 23 de nuestra Constitución, los que imponen esa serie de requisitos con los que las autoridades deben revestir sus actos, para generar una afectación válida en la esfera del gobernado, constituyendo las garantías de seguridad jurídica y sus derivadas: la de legalidad y las especiales de los procesados.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Ignacio Burgoa, *op. cit.*, p. 509.

<sup>36</sup> *Ibidem*.

<sup>37</sup> *Cfr.* BAZDRECH, Luis, *Garantías Constitucionales, curso introductorio actualizado*, 4ª ed., Trillas, México, 1990, pp. 162-171. Sin entrar en la discusión que introdujo el Maestro Castro, consideramos que la solución terminológica del licenciado Bazdrech es adecuada.

No es aventurado decir que, para efectos de nuestro trabajo, los más importantes son el 14 y el 16. El artículo 14 corresponde a la fórmula angloamericana del "debido proceso legal", ya mencionado, el que contiene cuatro derechos relativos a la seguridad jurídica y que concurren con el de audiencia: el de que a ninguna persona podrá imponerse sanción alguna sino mediante un juicio o proceso jurisdiccional; que ese juicio se debe sustanciar ante tribunales previamente establecidos; en el mismo se deben observar las formalidades del procedimiento, y el fallo respectivo se debe dictar conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.<sup>38</sup>

Adicionalmente, el Artículo 14 establece, en su tercer y cuarto párrafos, el derecho a la exacta aplicación de la ley, y consigna la garantía de irretroactividad de las leyes, al decir: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna",<sup>39</sup>

Como se puede apreciar, el Artículo 14 establece los requisitos que deben satisfacer las sanciones o actos de privación, mientras que, como veremos, el 16 señala las características, condiciones y requisitos (modalidades como las llama Burgoa), que deben satisfacer los actos de autoridad para poder, válidamente, invadir la esfera del particular.

Por lo que toca al Artículo 16, de los requisitos que impone, probablemente los que más tienen que ver con nuestra materia, son los que mencionan el primero y penúltimo párrafos, que a la letra expresan:

---

<sup>38</sup> OROZCO, José de Jesús, *op. cit.*, p.2536.

<sup>39</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 14.

“ART. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa, legal del procedimiento.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”<sup>40</sup>

Entre otros requisitos, los que nos menciona el artículo 16 de la Constitución son que los órganos del Estado que emiten actos que invaden la esfera de los particulares deben ser competentes, emitir esos actos por escrito, fundando y motivando la causa legal del procedimiento y respetando las formalidades de los procedimientos legales, es decir, actuando conforme a la ley, dotando de seguridad jurídica a sus actos, en otras palabras de legalidad, a los actos administrativos. Estas modalidades son las que analizaremos aquí, dejando las del penúltimo párrafo, por cuestiones de hilación, para cuando analicemos la acción de la Administración Tributaria.

Según Burgoa, el termino “nadie” se refiere a todos los individuos, a todas las personas que se encuentran en territorio nacional, lo que corrobora la expresión del artículo primero “todo individuo”.<sup>41</sup>

Molestia implica “Fatiga, perturbación, extorsión...[e]nfado, fastidio, desazón o inquietud del ánimo.”<sup>42</sup> Como se advierte, es un término mucho más amplio que el de “privación” a que se refiere el Artículo 14 Constitucional, ya que éste último sólo opera cuando hay una merma o un menoscabo, mientras que

---

<sup>40</sup> *Idem*, artículo 16.

<sup>41</sup> BURGOA, Ignacio, *op. cit.*, p. 591.

molestia puede ser una mera perturbación, aunque ambos implican la afectación de la esfera jurídica del particular.

Los bienes jurídicamente tutelados los establece textualmente el propio Artículo 16: persona, familia, domicilio, papeles o posesiones. De estos conceptos, que toca a otro tipo de trabajos (especializados, por ejemplo, en las facultades de comprobación) analizar, sólo caben dos aclaraciones: la primera, que el artículo citado se refiere a posesiones y no propiedades y, la segunda, que, por lo que toca a papeles, no debe "...extenderse a los actos o derechos que en las mismas se consignen pues la perturbación a estos últimos opera a través de otros bienes jurídicos preservados por el Artículo 16 Constitucional."<sup>43</sup>

Por su parte, "autoridad" es un sinónimo de gobierno y su connotación es de poder; la autoridad necesariamente es un agente del gobierno, un representante del estado cuya característica principal es que puede hacer cumplir sus decisiones, sus órdenes, aún en contra de la voluntad de los destinatarios de ellas. Ya se ha comentado que el signo distintivo de la autoridad es la coerción de que dispone, para utilizarla cuando los gobernados no obedezcan las normas jurídicas.

Pero no todos órganos de gobierno, o aún, las autoridades, simplemente por ser parte de la Administración Estatal, pueden invadir las esferas de los ciudadanos, afectarlos. Sólo está autorizada aquella a la que la ley faculte en forma expresa. El principio de legalidad establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite expresamente; "...el límite de su competencia son los medios implícitos en sus facultades expresas; les está

---

<sup>42</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p.888.

<sup>43</sup> BURGOA, Ignacio, *op. cit.*, p. 596.

prohibido desplegar conductas no prescritas en la ley, aunque aduzcan la búsqueda de la justicia; el bien común o fines éticamente válidos.”<sup>44</sup>

Para que una autoridad sea competente es necesario que el funcionario se encuentre autorizado por la ley para emitir el acto en concreto, es decir debe encontrarse investido con facultades expresamente consignadas en una norma legal (en sentido material) para emitirlo.<sup>45</sup>

Es de explorado Derecho y existen multitud de jurisprudencias al respecto, el hecho de que la autoridad tiene la obligación de expresar la ley que la autoriza *para actuar en un caso concreto, y cuando no lo hace, su acto no tiene validez y puede ser anulado por los tribunales competentes.*

Ejemplo de lo anterior, lo encontramos en las siguientes jurisprudencias y criterios:

“COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.- Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 Constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se

---

<sup>44</sup> CRUZ MORALES, Carlos A., *Los Artículos 14 y 16 Constitucionales*, Porrúa, México, 1977, p. 96.

<sup>45</sup> OROZCO, José de Jesús, *op. cit.*, p. 2536.

adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria”.<sup>46</sup>

“COMPETENCIA. ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA. La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo”.<sup>47</sup>

“COMPETENCIA TERRITORIAL. LA AUTORIDAD DEBE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; de lo que se desprende que para atender estrictamente de garantía prevista por dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material, como territorial, señalando en el propio acto de molestia, no solamente los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido, sino también el precepto, acuerdo o decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar tales atribuciones, a fin de no dejar al afectado en estado de indefensión y tenga plena posibilidad de examinar si se encuentra ubicado dentro de dicha circunscripción, si la autoridad realmente llene atribuciones específicas que respalden su actuación”.<sup>48</sup>

“COMPETENCIA TERRITORIAL. LA AUTORIDAD DEBE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, pepes o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causal legal del procedimiento; de lo que se desprende que para atender estrictamente la garantía prevista por dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material, como territorial, señalando en el propio acto de molestia, no solamente los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido, sino

---

<sup>46</sup> Jurisprudencia No. P/J.10/94, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la p. 12 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 77, de Mayo de 1994.

<sup>47</sup> Jurisprudencia No. 76 del Tribunal Fiscal de la Federación.

<sup>48</sup> SS-303 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.



también del precepto, acuerdo o decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar tales atribuciones, a fin de no dejar al afectado en estado de indefensión y tenga plena posibilidad de examinar si se encuentra ubicado dentro de dicha circunscripción, si la autoridad realmente tiene atribuciones específicas que respalden su actuación”.<sup>49</sup>

Por otra parte, el acto o procedimiento por el cual se infiere una molestia, debe estar previsto, en cuanto a su sentido y alcance, por una norma legal; de aquí deriva el principio de que los órganos o autoridades estatales sólo pueden hacer aquello que expresamente les permita la ley.

El término fundar o fundamentar, implica expresar los artículos de la ley que aplica la autoridad. Se debe fundamentar tanto el acto de gobierno que se está realizando, como la competencia territorial y material del órgano que la realiza. La competencia material se refiere a que el órgano tiene facultades para realizar el acto de gobierno de que se trate. La competencia territorial significa que el órgano está actuando dentro de la circunscripción para la cual la Ley (o la norma que lo faculte para ello) le otorgó facultades.

Los tribunales han coincidido en que es necesario que se de la fundamentación a que se refiere el párrafo anterior, para que el gobernado tenga la seguridad de que el órgano que está realizando el acto de molestia en su persona puede actuar. En caso contrario, quedaría en estado de indefensión.

Motivar significa exponer en que sentido o forma se han actualizado los supuestos a que la ley obliga, autoriza, prevé, dispone o sanciona, "...es describir cómo se ha producido lo que la ley prevé, el porqué existe la necesidad y la obligación de aplicar la ley. Si lo narrado en la orden escrita no es cierto o no es precisamente la situación prevista por la ley, el acto de gobierno no se encuentra

---

<sup>49</sup> Criterio ss-460 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

motivado. Por supuesto, falta motivación si no se expresa la razón por la que se aplica la ley.”<sup>50</sup>

Motivar, entonces, es expresar las razones que tuvo en cuenta la autoridad determinada, para realizar ese acto de molestia respecto del particular de que se trate. No se pueden admitir vaguedades, puesto que también se dejaría al particular en estado de indefensión.

La autoridad tiene que expresar con precisión y claridad las razones, particulares que le llevaron a tomar la decisión de que se trate. Tiene que manifestar las circunstancias, los “motivos”, por los que invadió la esfera de ese particular determinado. Se le tiene que manifestar en detalle porqué él fue el afectado, y no los demás; precisándole porqué en él se singularizó ese acto de autoridad.

Por lo que respecta al requisito de que el acto de gobierno se exprese por escrito; sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no se tienen sus dimensiones de manera cierta e indubitable, y esa forma es por escrito. Adicionalmente, y como consecuencia lógica, es necesario que se haga del conocimiento del destinatario esa orden escrita, ya que de otra manera, si se ordena pero no se comunica al gobernado; no será válida la actuación, puesto que no la conocerá aquel a quien va dirigida.<sup>51</sup>

### **II.C. Principios Constitucionales de los gravámenes**

En capítulos precedentes hemos tratado el tema de potestad y competencia tributaria, en ese tenor, sobra decir, que el cobrar un gravamen constituye un acto de autoridad pleno y que ese acto de autoridad debe ceñirse al principio de

---

<sup>50</sup> CRUZ MORALES, Carlos A., *op. cit.*, p. 99.

<sup>51</sup> *Idem*, p. 97.

legalidad analizado en el inciso B de este capítulo. Sin embargo, en materia impositiva, además de cumplir con los requisitos (modalidades), que previenen las garantías de seguridad jurídica, en especial el artículo 16 Constitucional, se debe atender a los principios específicos de la materia:

En lo relativo a los principios constitucionales, el Artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, establece que:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>52</sup>

Nuestro más alto Tribunal ha coincidido con lo anterior, y sostiene que, de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo se requiere que el impuesto se encuentre establecido en la Ley, sino que además debe ser proporcional y equitativo, y estar destinado al pago de los gastos públicos. Asimismo, que la falta de alguno de estos tres requisitos necesariamente propiciaría que la contribución sea contraria a lo establecido en la Carta Magna lo cual nos lleva a analizar estos tres principios.<sup>53</sup>

Así, es válido afirmar que del artículo transcrito se desprenden los más importantes principios constitucionales que rigen la materia tributaria: los de legalidad, proporcionalidad, equidad y de destino de los tributos al gasto público, que junto con otros como el de anualidad de los gravámenes y equilibrio

---

<sup>52</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV.

<sup>53</sup> Séptima Epoca, Primera Parte, Volumen 62, pág. 31.

presupuestal, y, obviamente, los concernientes (ya tratados), a garantías de seguridad jurídica, conforman el marco constitucional de la materia.<sup>54</sup>

Corroborar lo anterior, la siguiente tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria

---

<sup>54</sup> Para el maestro Margáin este precepto se complementa con el 73 fracción VII, ya que este último “...no deja lugar a duda sobre la necesidad de que el impuesto se exija a través de una Ley formalmente legislativa”, MARGAIN MANAUTOU, Emilio *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 5ª ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979, p. 37-43. Para profundizar respecto del principio de legalidad, así como de los demás citados, que por cuestiones de espacio no se analizarán, se sugiere consultar a DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., Limusa, México, 1996, pp. 70-73; FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 22ª de., Porrúa, México, 1980, pp. 198-210; ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1982, pp. 179-199; RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., Harla, México, 1983, p.64-67.

significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”<sup>55</sup>

De esos principios, por relacionarse directamente con el tema seguridad jurídica en materia tributaria, para no desviarnos de la hipótesis central y hacer énfasis en la materia que nos ocupa (administración tributaria), analizaremos únicamente los derivados del artículo 31 fracción IV, sin dejar de reconocer la importancia de aquéllos como el de equilibrio presupuestal o anualidad de los impuestos.

### **II.C.1. Principio de Legalidad Tributaria**

Iniciaremos con el Principio de legalidad Tributaria, que establece que las contribuciones deben estar establecidas en Ley, lo que los autores en la materia han enunciado mediante un aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal: “*nullum tributum sine lege*”, que significa que no hay tributo sin ley.<sup>56</sup>

Es decir, que es la ley la única que puede establecer tanto las contribuciones como sus elementos esenciales, con lo que se da vida a la idea de certeza en el tributo, ya que sin ley tributaria no hay obligación de contribuir al gasto público.

La legalidad tributaria es una garantía esencial, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la

---

<sup>55</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 187-192, Primera Parte, página 111.

<sup>56</sup> VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo, “El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad de Salamanca, México, 1992, p. 465; Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 43; y JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario, Parte Sustantiva*, 2ª ed., ECASA, México, 1975, p. 257.

propia Constitución contempla para su formulación,<sup>57</sup> sino que es preciso el que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.<sup>58</sup>

Según Villegas, este principio se basa en la necesidad de proteger la propiedad de los contribuyentes, ya que los gravámenes significan restricciones a la misma, por virtud de los cuales se sustrae parte del patrimonio de los particulares en favor del Estado y "...ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular."<sup>59</sup>

Coincide con este criterio el Ministro Genaro Góngora Pimentel, quien comenta que esta propiedad "...viene asegurada por el hecho de...la aprobación de los tributos por ley equivale a decir que dichas prestaciones coactivas vendrán impuestas por el órgano que constituye la representación política de aquellos que deben soportar la carga derivada de aquellas prestaciones...Asimismo, el principio de que nadie está obligado a satisfacer tributos que no hayan sido establecidos...y regulados por una ley cumple otra exigencia fundamental...[:] la de certeza y seguridad jurídica."<sup>60</sup>

De esta manera, con el alcance y fundamento del principio de legalidad tributaria mencionados, podemos afirmar que el mismo da vida plena a la seguridad jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional a la acción de la Administración Tributaria.

---

<sup>57</sup> *Idem*, pp. 465-476.

<sup>58</sup> Existe jurisprudencia, como se analiza en la siguiente página, que extiende este principio a todos los elementos esenciales de los impuestos.

<sup>59</sup> VILLEGAS, Héctor J., *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 191.

<sup>60</sup> GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El Principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", en la revista *Lex*, 3ª época, año III, número 19, México, enero 1977, p. 11.

Es evidente que este principio protege al gobernado de abusos de la autoridad administrativa, al determinar la obligación de que todo tributo (en sus elementos esenciales) debe ser establecido por una Ley, la cual, a su vez, debe ser expedida conforme a los procedimientos de formación de leyes establecidos por la propia Constitución.

Con ello, se asegura que sea el Poder Legislativo el que, plasmando los anhelos de la población en leyes, decida que cargas tributarias se deben imponer, incluyendo, en este concepto, los elementos esenciales y sanciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado específicamente en el sentido de que la garantía de legalidad en materia tributaria implica que a la autoridad no le queda otra acción que aplicar las disposiciones dictadas con anterioridad en cada caso concreto, de manera que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma de contribuir. La siguiente jurisprudencia es muy clara en establecer que el principio de legalidad abarca los elementos esenciales del tributo:

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.** El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente

que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.<sup>61</sup>

De esta forma, es válido concluir que este principio no sólo postula que las contribuciones sean establecidas por el Poder Legislativo, sino que sus elementos esenciales como objeto, sujeto, base, tasa, tarifa, exenciones, sanciones y aún beneficios, también deben estar consignados expresamente en una Ley.

### **II.C.2. Principio de Proporcionalidad**

Esta garantía radica, como reforzaremos más adelante en este capítulo, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96, Primera Parte, p. 173, precedentes: amparos en revisión: 5332/75, 331/76, 5464/75, 5888/75 y 1008/76.

<sup>62</sup> DIEP ROSAS, Jorge; NIETO MARTÍNEZ, Gerardo; ORENDAIN K., Ignacio; SALDAÑA O., Jaime J.; y ZENTENO G., Gil A., "Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria", (Trabajo que obtuvo el "Primer Premio de Investigación



Algunos autores han pretendido considerar a este principio de proporcionalidad y al de equidad como uno solo, pero nosotros preferimos separarlos, siguiendo el razonamiento del maestro Ramón Reyes Vera, quien menciona que "...con la expresión "proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, requiere la realización de los principios...de generalidad y...de uniformidad, es decir que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible...[,]el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, e indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar."<sup>63</sup>

Continúa diciendo el autor que, de conformidad con la evolución de la legislación tributaria (y, nosotros le añadiríamos, de la jurisprudencia en la materia), se puede sostener que son dos conceptos y no uno solo los que contienen la expresión "proporcional y equitativa" que contiene nuestra Constitución.<sup>64</sup>

Iniciaremos analizando el tema de proporcionalidad, que será complementado un poco después, cuando se analicen los postulados de Adam Smith y de Neumark en materia de justicia e igualdad.

Por lo que respecta específicamente a proporcionalidad, su definición etimológica nos dice que viene de *proportionálitas*, *átis*, proporción, que a su vez proviene de *proportionális*, proporción y, a su vez de *proportio proportonis*, que significa proporción, relación, respecto de una cosa a otra. *Portio* quiere decir porción, pedazo.<sup>65</sup>

---

Fiscal") , Primera Parte, en *Investigación Fiscal*, Boletín Fiscal de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México. Número 40, 30 de Noviembre de 1993, p. 11.

<sup>63</sup> REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p.430.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *op. cit.*, pp. 718, 755.

Proporcional, entonces, significa: “[p]erteneciente a la proporción o que la incluye en sí...[d]ícese del nombre o del adjetivo numeral que expresa cuántas veces una cantidad contiene en sí otra inferior.”<sup>66</sup> Proporcionalmente quiere decir en proporción y Proporción significa “[d]isposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.”<sup>67</sup>

Para el maestro Margáin, “[q]ue un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.”<sup>68</sup> Así, la garantía de proporcionalidad radica, siguiendo su definición y de conformidad con las interpretaciones doctrinarias, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en forma proporcional, es decir pagando la parte que le corresponde del total de gastos públicos que requiere realizar el Estado para obtener los recursos que le permitan cumplir con sus funciones.

Cuando se hable de los principios de Adam Smith, mencionaremos que tradicionalmente se ha entendido que la parte que a cada quien le corresponde, se mide a partir del concepto de capacidad contributiva. Así, podemos afirmar que la “proporcionalidad” implica que cada quien debe contribuir en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.<sup>69</sup>

Precisa esta noción, la definición de Burgoa de que “...la proporcionalidad tributaria se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos

---

<sup>66</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 1073.

<sup>67</sup> *Ibidem*.

<sup>68</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, pp. 58-59. Para este autor, la idea del Constituyente de 1857 era que “proporcional y equitativa” implicara un solo concepto, pero coincide en que ha ido evolucionando hasta ahora que son dos.

<sup>69</sup> DIEP ROSAS, *et. al.*, *op. cit.*, p. 11.

que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos”.<sup>70</sup>

Adicionalmente, para el maestro Reyes Vera, la proporcionalidad implica una obligación de que la norma tributaria establezca la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; la relación entre la contribución y el beneficio del gasto público; los elementos determinantes de la contribución y el gasto público; y que la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.<sup>71</sup>

La Suprema Corte de Justicia, completa este concepto de proporcionalidad, afirmando que se cumple fijando tasas progresivas, como podemos ver en la siguiente tesis:

**PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.** La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.”<sup>72</sup>

Queda aquí comentar el sentir de Martín y Rodríguez Usé, de que “[e]n atención a que la proporcionalidad constitucional no está directamente referida a los habitantes, sino a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, resulta, entonces, que justamente por la norma constitucional es necesario, en el caso de

---

<sup>70</sup> BURGOA, Ignacio, “Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones”, en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p. 415.

<sup>71</sup> REYES VERA, *op. cit.*, p. 454.

los impuestos directos, gravar en forma diferenciada las distintas categorías de capacidad individual."<sup>73</sup>

El maestro Luis Carballo comenta al respecto, que, "...basada en la capacidad económica, que es su condición necesaria, la capacidad contributiva es un lineamiento fundamental que sigue el legislador al establecer la contribución en todo aquél que cuenta con la aptitud real y efectiva para entregar una porción razonable y justa de su riqueza al financiamiento de los gastos públicos."<sup>74</sup> Nosotros completaríamos que esto nos lleva a hablar de progresividad en los impuestos directos y en tasas diferenciales mayores para artículos suntuarios, en el caso de impuestos al consumo como el impuesto al valor agregado.<sup>75</sup> Con esto, se logra (por lo menos en principio), que la carga impositiva sea mayor para quien tiene mayores posibilidades de poderla soportar, es decir que todos paguemos en proporción de nuestra capacidad contributiva.<sup>76</sup>

### II.C.3. Principio de Equidad

Equitativo es sinónimo de justo; por ello, para iniciar la discusión del tema de equidad, requerimos recordar la definición de Ulpiano de lo que es

---

<sup>72</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 25, enero de 1990, p. 42.

<sup>73</sup> MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario General*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1995, p.102.

<sup>74</sup> CARBALLO BALVANERA, Luis, "La Técnica Legislativa en el Derecho Fiscal. Los principios generales y las soluciones casuísticas. La experiencia mexicana en materia del ingreso empresarial", En la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, p. 275.

<sup>75</sup> En el caso de los impuestos al consumo, necesariamente regresivos como se abundará en el apartado IV.D.1.a. de este mismo capítulo, la única manera de hacerlos menos regresivos es mediante tasas altas a productos de lujo y exenciones y tasas nulas a productos de consumo necesario, siguiendo el principio que algunos tratadistas cuestionan de que el gasto significa un indicio de riqueza, pero que nosotros consideramos que tiene validez.

<sup>76</sup> Este es una solución que podríamos calificar como de la menos mala, ya que es evidente que lo ideal sería que se pudiera exentar de los impuestos indirectos a quienes menos tienen, pero, como se abunda en el punto IV.D.1.a., todas las opciones para ello han resultado inmanejables y la solución "menos mala" ha sido recurrir a exenciones o tasas "nulas" (ahora del 0%) que permiten mitigar, aunque sea parcialmente, el impacto de la regresividad de los impuestos indirectos.

Justicia: "la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo,"<sup>77</sup>, que en materia tributaria cobra especial significación, desde el momento en que el Estado, en el primer momento de su actividad financiera, obtiene ingresos, entre otros, de los particulares, para allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Así, en nuestra materia, cuando se habla de igualdad y de justicia, esos conceptos pretenden, e implican, un trato igual a iguales y desigual a desiguales, implicando que al mismo nivel de ingresos o por la realización del mismo hecho generador el impacto en el sujeto pasivo sea exactamente el mismo.

Resultaría injusto pretender que los menos favorecidos tributen de igual forma y en igual medida que los que lo están más. Menos aún podemos pensar en que se impongan gravámenes, por insignificantes que sean, a los mínimos de subsistencia,<sup>78</sup> sería como decía Einaudi y que ya comentamos, empobrecerlos más. Aristóteles "...ha dejado establecido que "nadie es igual a nadie" y por consiguiente, el gran filósofo concluye que sería injusto tratar igualmente a quienes son desiguales o desigualmente a quienes son iguales."<sup>79</sup>Es por ello que el requisito de "equidad" que establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución para los tributos es definitivamente acertado.

Desde el punto de vista etimológico, el término "equidad" viene de "aequitas, aequum, teniendo como sinónimo latino, rectum, justum. Aequitas, Aequus significa igual, entonces Equidad significa, Equidad, igualdad, justicia, rectitud.<sup>80</sup> Su definición española nos dice que significa "Igualdad de ánimo 2.

---

<sup>77</sup> Ulpiano, citado por VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México, 1966, p. 15.

<sup>78</sup> Por ello, pensamos que las medidas tan estrictas que pretenden atacar la "economía informal", deben siempre tomar en cuenta la realidad nacional y siempre evitar gravar desproporcionadamente a los menos favorecidos.

<sup>79</sup> Ignacio Burgoa, "Principios...", *Op. Cit.*, p.414.

<sup>80</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *op. cit.*, pp. 28 y 106 (de los sinónimos).

Bondadosa templanza habitual;...3. Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva”<sup>81</sup>

Para Burgoa, equitativo consiste en el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales, por lo que la ley fiscal debe tratar a los individuos en función de la situación a la que pertenezcan. Todos debemos contribuir para los gastos públicos, pero como dentro de cada colectividad existen y operan situaciones económicas diferentes, la legislación las debe normar en forma distinta.<sup>82</sup>

Equitativo, “...significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”<sup>83</sup> En otras palabras, tratándose de impuestos a la renta, que *en cada nivel de ingresos* el impacto del tributo sea el mismo y tratándose de impuestos al consumo, que los consumos del mismo tipo generen la misma tributación.<sup>84</sup>

Consideramos que la siguiente tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, por una parte nos aclara mucho el concepto de equidad distinguiéndola de proporcionalidad, pero también nos ilustra respecto de capacidad contributiva:

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La *proporcionalidad* radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. *Conforme a este*

<sup>81</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 549.

<sup>82</sup> BURGOA, Ignacio, “Principios ...”, *op. cit.*, p. 414.

<sup>83</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, (versión 1997), p. 59.

<sup>84</sup> En la Gaceta S.J.F. No. 59, Pleno, noviembre de 1992, p.35. se dice que “...El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Cfr. DIEP ROSAS, *et. al.*, p. 11.

*principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”<sup>85</sup>*

Es interesante comentar que este concepto de equidad ha ido evolucionando hasta llegar al punto en que algunos autores consideran que el término “...y equitativo que dispongan las leyes” no sólo se refiere a la equidad que el legislador, interpretando el sentir de la sociedad, plasmó en las leyes tributarias, sino que llega hasta a contraponerse a una aplicación estricta de éstas, para que el juzgador o, aún, el administrador tributario, actúen con plena equidad.

En esta dirección apunta la opinión del maestro Reyes Vera, en el sentido de que “...la equidad no es la aplicación estricta o el equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la

---

<sup>85</sup> Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 57, p. 112.

buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.”<sup>86</sup>

Coincide con lo anterior el maestro Villoro, para quien los constituyentes lo que pretendieron fue matizar la proporcionalidad de las leyes, de manera que las disposiciones distinguieran con equidad las situaciones en que se podrían encontrar los diversos contribuyentes.<sup>87</sup>

Por último, es válido afirmar que esa obligación de proporcionalidad y equidad en los tributos va, como coinciden los tratadistas, dirigida a una acción efectiva en esa dirección de los Poderes Legislativos tanto Federal como locales, la cual debe abarcar todas las normas de carácter tributario.

Una crítica que resulta pertinente, es la apuntada por don Ramón Reyes Vera en cuanto a que los poderes legislativos carecen de los recursos técnicos para verdaderamente imprimir proporcionalidad y equidad en las normas tributarias, “...por lo que es recomendable su auxilio de cuerpos de especialistas en las leyes fiscales ...”<sup>88</sup>

Coincidimos con esa opinión, puesto no es un secreto la dificultad para revisar cada una las materias que se presentan a la consideración del Poder Legislativo. Si el tiempo para legislar es limitado y el cúmulo de trabajo es mucho, a eso hay que añadir la complejidad de la materia tributaria, por lo que es muy pertinente que cuenten con todo el apoyo, imparcial, que resulte necesario y que les permita traducir en la legislación tributaria el sentir del Pueblo. Las Universidades podrían ser un filón de asesores objetivos e informados.

---

<sup>86</sup> REYES VERA, Ramón, *op. cit.*, p. 457.

<sup>87</sup> VILLORO TORANZO, Miguel, "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal", en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p. 125.

<sup>88</sup> REYES VERA, Ramón, *op. cit.*, p. 459



#### II.C.4. Principio de Destino al Gasto Público

Este principio es muy fácil de expresar: no significa otra cosa, sino que el producto de los gravámenes debe destinarse a cubrir el presupuesto. Lo difícil les corresponde a los estudiosos de materia presupuestaria para que exista una óptima asignación y un adecuado aprovechamiento de esos recursos.

La Suprema Corte ha definido en su tesis 541, que, "...para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estipulado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos."<sup>89</sup>

Este criterio, nos lleva a la necesidad de saber que es gasto público, Para lo cual acudimos a la definición tal vez más utilizada, la del maestro de la Garza, para quien "[g]asto público doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación...se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos..."<sup>90</sup> En este sentido, el principio que nos ocupa se refiere a que los impuestos deben destinarse al gasto público, para ser válidos.

Siguiendo este razonamiento, y de conformidad con la definición de gasto público que acabamos de transcribir, tendremos que, para la validez de un

---

<sup>89</sup> Tesis 541, citada por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 10ª ed., México, 1981, p. 266.

<sup>90</sup> *Idem.*, p. 267.

gravamen, éste tendrá, después de recaudado que destinarse a los fines de servicio público o a satisfacer alguna necesidad colectiva para ser válido.

Para esto, es necesario acudir a los artículos 74 fracción IV y 73 fracción VII, los que, además de consignar el principio de equilibrio presupuestal, (así como el de anualidad)<sup>91</sup>, establecen la obligación (junto con los artículos 75 y 126 de la Constitución)<sup>92</sup> de que los gastos que realice la federación se encuentren consignados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.<sup>93</sup>

#### **II.D. Principios Teóricos o Doctrinales de los gravámenes**

Para completar nuestro análisis del concepto de seguridad jurídica en relación con materia tributaria, es conveniente que atendamos ahora a los principales principios teóricos o doctrinales que rigen a los gravámenes, para conocer cuales, además de los principios constitucionales examinados, son las reglas o bases, a las que deben atender las autoridades para lograr que un sistema tributario funcione adecuadamente.

Hay consenso de que estos principios constituyen el "deber ser" al que tienen que atender las Administraciones Tributarias del mundo, como la mexicana, para cumplir en forma adecuada con sus funciones. Asimismo, si lo que queremos es encontrar los límites de actuación de la autoridad fiscal, además de los que contiene expresos el marco jurídico que la rige, también los principios teóricos que deben normar su actuación lo son.

---

<sup>91</sup> La corte se ha pronunciado en este sentido: Véase: Quinta Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXX, p. 2276. Rubro. PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS, VIGENCIA DE LA LEY DE.

<sup>92</sup> El artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente que "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior." Asimismo, el artículo 1º de la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal establece que el gasto público federal se normará por esa Ley.

<sup>93</sup> Además de los principios citados, hay autores que también consideran como tal al "obligatorio"; sin embargo, como nos dice el maestro Margáin, en que esto deviene de una vez que se realiza el hecho generador el pago es obligatorio y no potestativo. Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, *op. cit.*, pp. 56-57.

En este apartado, por razones de orden y para no perder el hilo conductor con nuestro tema principal, analizaremos sólo dos de los autores, en nuestra opinión, más importantes de los principios teóricos de los impuestos, Adam Smith y Fritz Neumark. Aún cuando reconocemos que existen autores de tanta relevancia como Wagner, Berliri, Sommers, Due, Musgrave, etc., escogimos a los dos citados por razones prácticas: el primero, por ser el más conocido y de cuyas teorías de hecho surgen la mayoría de las demás y a Neumark porque, también en nuestra opinión, es quien hace el desglose más completo de los principios modernos de los gravámenes, fusionándolos con los tradicionales.<sup>94</sup>

### **II.D.1. Principios de Adam Smith**

En la Introducción y Plan de su obra, "Riqueza de las Naciones", Adam Smith plantea que su quinto y último libro trata de las rentas de un país, y en él procura demostrar, en primer lugar, cuáles son sus gastos necesarios; en segundo lugar, cuales son los medios diferentes con que el pueblo puede ser obligado a contribuir para esos gastos y de cuales las ventajas o los inconvenientes principales de cada uno de estos medios; y, en tercero, qué causas o razones pueden inducir a los Gobiernos a empeñar parte de sus rentas, o a contraer deudas públicas, y qué efectos han producido esas deudas nacionales en la riqueza real de cada nación, ya que constituye el producto anual de sus tierras y del trabajo de la sociedad.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> Para un más profundo análisis del tema, es conveniente consultar a: NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974; SOMMERS, Harold M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 4ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1977; VILLORO TORANZO, *op. cit.*, pp.122-129; FLORES ZAVALA, *op. cit.*, pp.133-151; MARGÁIN MANAUTOU, *op. cit.*, (versión 1979), pp. 37-43 y (versión 1997) pp. 23-28; DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Principios...*, *op. cit.*, pp. 68-73; DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, pp. 26-28; ARRIOJA VIZCAINO, *op. cit.*, pp. 151-199; RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p.61-67.

<sup>95</sup> SMITH, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Vol. II (Libros IV y V), responsable de la edición por encargo del Gobierno Federal Oscar René Cruz O., América Compañía Impresora y Editora de Periódicos, Libros y Revistas, S.A., Cultura, Ciencia y Tecnología al Alcance de Todos, México, 1976, p. 3.

Por su parte, en el Libro V, en la Parte II, intitulada "De los Tributos", establece lo que a su juicio son los principios de toda contribución, que, por su profundidad, preferimos transcribirlos literalmente para, en forma intercalada, hacer algunos comentarios al respecto. Hay que aclarar que el propio Smith, antes de entrar en el examen particular los llama máximas y especifica que comprenden a todos los tributos en general.<sup>96</sup>

#### **II.D.1.a. Principio de Justicia o de proporcionalidad<sup>97</sup>**

"Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más, extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado dé que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia".<sup>98</sup>

Este principio, que ha sido llamado de justicia, proporcionalidad o equidad de los gravámenes, consiste, en suma, en que "...Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana

---

<sup>96</sup> *Idem.*, p. 409.

<sup>97</sup> Así los llama la doctrina, aún cuando Smith lo califica de igualdad.

<sup>98</sup> SMITH, Adam, *op. cit.*, P. 3.

posible a sus capacidades económicas..."<sup>99</sup>, es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.<sup>100</sup>

Flores Zavala, seguido por la mayor parte de los autores en la materia, expresa que este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad. El de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, que nadie debe quedar exento, pero que esta obligación debe entenderse limitada por la capacidad contributiva, de manera que los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a contribuir, nadie que tenga capacidad contributiva debe quedar exento. Aclara, sin embargo, que no todos deben pagar todos los impuestos, ya que habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras. En suma, que el sistema tributario debe procurar que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.<sup>101</sup>

Al respecto, Margain Manautou precisa el concepto al decir que la generalidad significa "...que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva; entendiéndose que se posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista."<sup>102</sup>

Uno de los problema que plantea el maestro Flores Zavala, es la exención de impuestos al mínimo de subsistencia, que ha sido objeto de discusión de los teóricos en la materia, por lo cual mencionaremos sólo a los más destacados,

---

<sup>99</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, (versión 1979), p.37 y (versión 1997), p. 23.

<sup>100</sup> Cfr. VILORO TORANZO, "Los Principios...", *op. cit.*, p. 124; FLORES ZAVALA, *op. cit.*, p. 142-143; ARRIJOA VIZCAINO, *op. cit.*, pp. 157-160; RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p.62.

<sup>101</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 134.

empezando por Einaudi, que pugnaba por exentar el mínimo de subsistencia, diciendo que los ciudadanos deben pagar impuestos porque el Estado les presta servicios pero sólo si son capaces de hacerlo. Este autor, y coincidimos con él, pone como una primera condición para que alguien pueda ser requerido al pago de algún impuesto es que su renta sea superior al mínimo necesario para vivir y que es inútil pretender cobrar impuestos sobre una renta mínima, porque si el impuesto la reduce por debajo precisamente del mínimo, el contribuyente terminaría ayudado por el propio Estado o por instituciones de beneficencia.<sup>103</sup>

Benvenuto Griziotti, con la idea un Estado ideal de bienestar social, va un poco más allá, diciendo que el mínimo para la existencia, como lo llama él, no representa una capacidad contributiva sino el costo de vivir, que no puede ser disminuido por los impuestos pues se estaría transfiriendo el impuesto sobre otros contribuyentes “[d]e modo que no se debería gravar con los impuestos directos el mínimo para la existencia, y con los impuestos indirectos aquellos gastos que son necesarios para los contribuyentes que sólo disponen de una renta mínima para la existencia.”<sup>104</sup>

Rafael Bielsa, por el contrario, hace una apasionada justificación del deber de contribuir, reconociendo que se trata de una “carga patrimonial”, pero que la misma propiedad no estaría garantizada si el estado, no prestara servicios públicos y brindara seguridad (tanto jurídica como física).<sup>105</sup> Asimismo, comenta que la “...Ley impositiva puede gravar el patrimonio, y con mayor razón la renta; pero la imposición no puede pasar o exceder de las *necesidades racionales del*

---

<sup>102</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, (versión 1997), p. 23.

<sup>103</sup> EINAUDI, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, Traducción de la Segunda Edición Italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Aguilar, Madrid, 1946, p. 148.

<sup>104</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, 6ª ed., Trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959, p.165.

<sup>105</sup> BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público. Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Tomo III, Derecho Fiscal, 5ª. ed., Buenos Aires, 1959. p. 44.

*Estado*. Lo que excede (como tendencia del fiscalismo) y afecta lo esencial de la propiedad, es *confiscación*.”<sup>106</sup>

Por lo que respecta a las exenciones, hablando de los impuestos indirectos dice que, al existir el principio de igualdad ante la ley no debe haber exenciones y todos deben pagar impuestos, que las únicas excepciones admisibles deben ser de interés general y no personal.<sup>107</sup>

Por otra parte, al hablar de los impuestos directos, menciona, por cuestión cívica y de dignidad, debe pagarlos todo el mundo, aunque sea un peso al año, por poca que sea la capacidad económica del contribuyente, porque todos deben contribuir al sostenimiento financiero del Estado y hace una comparación con la defensa que todos deben hacer de su patria.<sup>108</sup> En suma, este autor niega todo tipo de exenciones no institucionales por ser anticonstitucionales y por cuestiones de “...solidaridad social y económica”,<sup>109</sup> cuestión que, por nuestra formación, evidentemente no podemos compartir, además de que, en México significaría romper con nuestro proyecto nacional (Estado Social de Derecho) y los postulados de nuestra Constitución Política.

Comparte parcialmente la posición de Bielsa, el autor Leroy Beaulieu, quien considera que la exención es contraria al principio de generalidad de los impuestos y por ende a la justicia y que, además resulta imposible, determinar con precisión el mínimo de existencia porque son cantidades que varían según el momento y lugar.<sup>110</sup>

---

<sup>106</sup> *Ibidem*.

<sup>107</sup> *Idem*, p. 277. Lo mismo dice respecto de los impuestos indirectos (p.274) y a lo largo de su obra, defiende el principio de igualdad (principalmente al tratar el tema en las pp. 43 y ss.).

<sup>108</sup> *Idem*, p. 275.

<sup>109</sup> *Ibidem*.

<sup>110</sup> Leroy Beaulieu, citado por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 136.

Existe una tercer posición, que considera que se deben exentar los mínimos de subsistencia respecto de los impuestos directos "...precisamente por un principio de justicia, porque los impuestos indirectos gravan más fuertemente a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar este exceso de gravamen con la exención de impuestos directos."<sup>111</sup>

Nosotros estamos de acuerdo con el criterio recién mencionado, lo cual no es muy original, puesto que la mayoría de los tratadistas modernos reconocen, apoyando, en su parte relativa, el criterio de Griziotti, Einaudi y Wagner, la necesidad de exentar los mínimos de subsistencia de los impuestos directos y la dificultad de desgravar los indirectos, pero encontrando caminos en estos últimos para hacer menos pesada la carga para aquéllos conciudadanos de menores posibilidades económicas. De hecho, nuestra legislación tributaria sigue esta posición.

Se ha concluido que, siguiendo el principio de solidaridad, no es justo cobrar impuestos directos a quien sólo percibe el mínimo de subsistencia, con lo cual, según la mayor parte de los autores mencionados, no se rompe con la generalidad del impuesto, porque no tiene capacidad contributiva el que sólo tiene lo mínimo para subsistir o de plano no tiene capacidad contributiva (niños, ancianos, amas de casa, etc.), pero el problema es: ¿cómo fijarlos adecuadamente? Nuestro país ha tratado de hacerlo en base a salarios mínimos y cada vez vemos más preocupación en los legisladores porque este mínimo no se acerca a la realidad.

Coincidimos con Griziotti y la mayor parte de los autores, en que el mínimo que fija el legislador no es, de hecho, una exención, puesto que todavía no es

---

<sup>111</sup> FLORES ZAVALA, *idem*, p. 136.



capacidad contributiva, es apenas el "...límite a partir del cual empieza la obligación de pagar impuestos"<sup>112</sup> y yo agregaría la aclaración de "directos".

Para realizar un mejor acercamiento al problema de cómo medir los mínimos de subsistencia, que tanto ha preocupado a los autores clásicos, quienes no cejan en su insistencia de que deben ser exentados, debemos revisar lo expuesto por Francesco Moschetti en un trabajo en el que analiza precisamente la capacidad contributiva: "...el mismo concepto de redistribución tiene como presupuesto una diferencia entre las riquezas. Así pues, mientras las otras cualificaciones de la capacidad contributiva formuladas por la doctrina logran tutelar el derecho de propiedad, pero no se armonizan con las modernas exigencias extrafiscales, la cualificación en clave de solidaridad se armoniza con las exigencias extrafiscales sin lesionar el derecho de propiedad. En el concepto mismo de solidaridad está implícito el equilibrio entre interés público y privado."<sup>113</sup>

Sin embargo, el problema es ¿cómo reducir el impacto en las clases menos favorecidas de los impuestos indirectos? han habido una serie de propuestas, todas ellas inmanejables por cuestiones de respeto a la dignidad<sup>114</sup> o de carácter técnico-tributario (para evitar que se comercialice con ello o se abuse por la autoridad que lo aplique o por quien quiera hacer uso del beneficio sin tener derecho a ello, o simplemente por la poca seguridad de llegar realmente al segmento que se quiere beneficiar), además de los problemas que, en materia de equidad, significa el exentar de un impuesto indirecto sólo a unos cuantos (que en países del tercer mundo no son tan pocos en proporción del universo total de población) y cómo fijar una barrera o línea divisoria que sea realmente justa entre el exento y el no exento.

---

<sup>112</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 165.

<sup>113</sup> MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Trad. de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 415.

<sup>114</sup> No se pueden dar identificaciones a personas de pocos recursos para que no paguen el impuesto al valor agregado, por ejemplo.

La solución que han encontrado varios países, contra lo que recomiendan los especialistas en materia de impuestos indirectos,<sup>115</sup> que en México se ha encontrado aplicable y creemos que es correcto, es establecer exenciones o "tasas nulas" (ahora del 0%) en los impuestos indirectos, para evitar que el impuesto incida en las clases sociales menos favorecidas.

Desde el impuesto sobre ingresos mercantiles,<sup>116</sup> hasta ahora con el impuesto al valor agregado, hemos visto que la autoridad tributaria (en algunos casos *motu proprio* y en otros presionada por la sociedad) ha propuesto al Ejecutivo Federal que incluya en sus iniciativas de leyes exenciones o tasas nulas a artículos o servicios de consumo popular para mitigar un poco este efecto regresivo de los impuestos indirectos que hemos comentado.<sup>117</sup>

Evidentemente que una de las funciones primordiales de los administradores tributarios es proveer lo conducente para que la política fiscal sea cada vez más justa, apoyando con su labor las decisiones que al respecto tome el Legislativo Federal.

Como se analizará más adelante, en su labor de asesor del Ejecutivo Federal, la Administración Tributaria debe proponer las modificaciones que resulten convenientes para el país. En este tipo de asuntos, se tiene que valorar

---

<sup>115</sup> Cfr. SULLIVAN, Clara K. *El Impuesto Sobre Valor Añadido*, Trad. Antonio García de Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, pp. 281 y ss. La mayoría de los tratadistas, así como los expertos del CIAT que estuvieron en México entre 1979 y 1982, recomendaron que las exenciones y las "tasas nulas" (ahora tasa del 0%) se limitaran al máximo por los problemas de administración que tienen. Sin embargo, como se señala en el texto, nosotros apoyamos que se establezcan tasas nulas y exenciones, que disminuyan un poco la regresividad de este impuesto indirecto.

<sup>116</sup> Por ejemplo, la fracción I del artículo 9 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que exentaba, desde 1947 (en vigor en enero de 1948) las ventas en lecherías, panaderías, carnicerías y alimentos como legumbres, frutas, cereales, huevo, azúcar, jabón, etc., luego convertido en el artículo 18, en la ley que entró en vigor en enero de 1952, con cambios de ahí en adelante, todos ellos fruto del problema de tratar de exentar a los artículos de primera necesidad, como el eterno problema de definir exactamente el producto que se pretendía exentar, por ejemplo, que la exención al pan no abarcaba a los pasteles.

<sup>117</sup> Para una mayor penetración en el análisis del efecto de los impuestos indirectos, existen multitud de obras, tal vez las más conocidas sean: KALDOR, Nicholas *Impuesto al Gasto*, Fondo de Cultura Económica, México, 1976; MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, 2ª ed., Mc Graw Hill, Nueva York, pp. 81-100, 331-342 y 440-453.

la situación del país y la característica de Estado Social de Derecho que tiene México desde 1917 y que a veces olvidamos.

Otro problema respecto del principio de generalidad, son las exenciones para facilitar el desarrollo de ciertas formas de organización como cooperativas, o de nuevas actividades industriales, las cuales critica Flores Zavala. Nosotros, por el contrario, consideramos que, en la actualidad, los gobiernos deben atender a las coyunturas y si en un momento y en un lugar determinado es necesario fortalecer a una determinada rama de la industria o alguna forma de organización, debe ser el Poder Legislativo<sup>118</sup> el que pondere la justicia de esta medida y la temporalidad de la misma, tomando en consideración las circunstancias nacionales, el que efectivamente se esté beneficiando al grupo social que lo necesite, y que no se rompa en exceso la estructura impositiva (en cuyo caso deberá encontrar la alternativa que sea viable).

Por lo que toca al principio de uniformidad, el propio Flores Zavala expresa que significa que todos son iguales frente al impuesto, pero que es en definir igualdad donde se encuentran las principales dificultades, puesto que es un concepto multívoco. El problema lo resuelve conjuntando dos criterios "...que, combinados, dan el índice correcto: la capacidad contributiva, como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo."<sup>119</sup> Del criterio objetivo ya hemos tratado, del subjetivo trataremos a continuación:

Todo parte de las ideas de John Stuart Mill, quien expresaba que "...si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de la misma situación;

---

<sup>118</sup> Creo que obvia decir, como abogados, que sólo corresponde tomar estas decisiones al Poder Legislativo. La constitucionalidad del art. 39 del Código Fiscal de la Federación ha sido criticada y para una mayor profundización, es conveniente analizar un minucioso trabajo que profundiza en el tema, la ya citada tesis de PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *op. cit.*, pp. 250-253 y 316.

<sup>119</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 140.

por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de la misma fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta.”<sup>120</sup>

Luigi Einaudi, al hablar de igualdad, comenta que no se trata de igualdad aritmética, que el pobre no puede pagar lo mismo que el rico, ni el obrero lo mismo que el dueño, o el niño lo mismo que el adulto, que por ello no se puede hablar de igualdad aritmética, sino de igualdad en el sacrificio, siguiendo en esto a Stuart Mill y concluyendo que la “...verdadera igualdad...debe tener en cuenta el sacrificio que ocasiona el impuesto.”<sup>121</sup>

El principio de igualdad de sacrificio, “...que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo,”<sup>122</sup> se complementa con el de mínimo sacrificio, y debe el Estado obtener únicamente el mínimo indispensable para cubrir su presupuesto, para que el sacrificio que haga cada persona sea el menor.

Entre los aspectos que podemos obtener de la aplicación de los dos principios encontramos, por principio de cuentas, que , como nos dice el maestro Esquivel, “...todas las personas tanto en su acepción individual como colectiva deben pagar impuestos de acuerdo a su capacidad económica, es decir no debe ser la contribución excesiva y que lleve a la ruina al contribuyente, pues de ser así se extinguiría la fuente de ingreso...”<sup>123</sup>

Adicionalmente, la uniformidad implica que se deberá tratar igual a las situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales,<sup>124</sup> Entre otras cosas,

---

<sup>120</sup> John Stuart Mill, citado por MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, (versión 1997), p. 25.

<sup>121</sup> EINAUDI, Luigi, *op. cit.*, p. 101.

<sup>122</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios...*, *op. cit.*, p. 69.

<sup>123</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., Consecuencias de la Inobservancia del Principio de Proporcionalidad y Equidad en las Contribuciones (Un análisis jurídico-histórico), Trabajo de Ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1997, pp.- 4-5.

<sup>124</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 62.

significa una serie de desgravamientos en los que se tome en cuenta la situación de cada persona, (i.e. deducción en impuesto sobre la renta a los asalariados de sus gastos médicos y dentales). Sin embargo, es más importante la conclusión, de que la uniformidad implica la necesidad de establecer tarifas progresivas, ya que con esto se afectará desigualmente los patrimonios de los sujetos pasivos, en función de sus capacidades económicas, resultando más fuerte el impacto en aquéllos con mayor capacidad y menor en aquellos menos favorecidos.<sup>125</sup>

#### **II.D.1.b. Principio de Certidumbre**

"II. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones; inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos, de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo."<sup>126</sup>

Este principio implica que toda contribución debe contener fijeza en sus principales elementos o características, para evitar abusos y arbitrariedades por parte de las autoridades.<sup>127</sup> Griziotti aclara esto diciendo que "El impuesto que cada individuo tiene que pagar debe ser justo y no arbitrario. El tiempo, el modo,

---

<sup>125</sup> Cfr. Para una aclaración terminológica, consultar a ARRIOJA VIZCAÍNO, *op. cit.*, pp. 154 y 155.

<sup>126</sup> SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 409-410.

<sup>127</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª ed., Cárdenas, México, 1988, p.84.

la suma del pago deben establecerse *de manera clara y precisa*...[n]o sólo el tributo debe ser indicado por una ley... sino que la ley debe ser clara y precisa.”<sup>128</sup>

De esta forma, siguiendo al maestro Delgadillo, este principio implica que las normas tributarias deben expresar con claridad los elementos esenciales de los tributos, objeto, sujeto, base, tasa, tarifas, exenciones, fecha de pago, infracciones, sanciones, etc.<sup>129</sup>

En suma, el principio de certidumbre consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Como tales elementos, se han reconocido al objeto; sujeto; exenciones; tasa, cuota o tarifa; época de pago; infracciones y sanciones,<sup>130</sup> y en nuestro derecho, ha sido consignado como principio de legalidad tributaria, consignado en el artículo 31 fracción IV y que analizamos en el punto II.C.1.<sup>131</sup>

Así, este principio implica, entre otras cosas, normas claras que permitan que el ciudadano tenga certeza respecto de cuanto debe pagar, cómo debe hacerlo y cuando, evitando cualquier posible exceso o acto arbitrario de la autoridad. “Smith deseaba ‘desterrar la arbitrariedad’, tanto en cuanto al momento y naturaleza de la exacción fiscal como en cuanto a la cuantía de la deuda tributaria, circunstancias que debían ser claras para el contribuyente y toda otra persona.”<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 80.

<sup>129</sup> Cfr. DELGADILLO, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 70.

<sup>130</sup> Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio *op. cit.*, (versión 1979), pp. 40-42; ARRIOJA VIZCAINO, *op. cit.*, pp. 157-160; RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p.62. Para una discusión a fondo de los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria, véase PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976, pp. 165-243.

<sup>131</sup> Existe una interesante discusión que ha tratado Don Genaro Góngora, respecto de si este principio es de legalidad o de reserva de la Ley GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *op. cit.*, p. 10-11. Nosotros no compartimos este punto de vista, pero consideramos importante mencionarlo.

<sup>132</sup> MAZZ, Addy, *op. cit.*, p. 497.

### II.D.1.c. Principio de Comodidad

“III. Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.”<sup>133</sup>

Esta máxima, obliga a que el legislador cuide tanto la forma en que se obtendrán los tributos, como la Administración Tributaria la manera en que ejercerá sus funciones. Abarca, como sugiere Adam Smith, buscar que los impuestos sean cómodos “...en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza...”<sup>134</sup>, esto tiene implicaciones muy amplias en todos los aspectos: procedimientos de cobro sencillos, lugares de cobro accesibles a los contribuyentes, oficinas adecuadas, formatos adecuados y simples, etc.<sup>135</sup> Se podría resumir con la palabra “servicio”, y tiene que ver de lleno con nuestro tema, ya que obliga a la administración tributaria a facilitar el cumplimiento a los contribuyentes y a cuidar la forma en que realiza sus funciones, por lo cual será objeto de referencia en el capítulo VI, por su pertinencia e importancia y evidente necesidad de cumplimiento para toda Administración Tributaria del mundo.

### II.D.1.d. Principio de Economía

“IV. Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto

---

<sup>133</sup> SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 410.

<sup>134</sup> *Idem*, p. 411.

<sup>135</sup> *Cfr.* ARRIOJA, *op. cit.*, pp. 161-163; MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, (versión 1979) p.42.

puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que.. proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo licito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no. hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los; pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario y sin beneficio para la Real Hacienda.”<sup>136</sup>

Este principio también da de lleno a nuestro tema central, aún cuando hay quien pudiera ubicarlo en el campo de la economía y no del derecho. Sin embargo, como se está analizando un órgano de Administración Tributaria, es necesario hablar tanto de su rendimiento, como de su eficiencia, ya que, dependiendo de ésta última, será que signifique menos costo presupuestal (pagado en última instancia por los contribuyentes) y mayores recursos destinados realmente a los fines del Estado (como seguridad pública, servicios, etc.), además de que, como analizaremos más tarde, uno de sus propósitos debe

---

<sup>136</sup> SMITH, Adam, *op. cit.*, pp. 410-411.



ser reducir el costo del cumplimiento, lo cual sólo se logra con una Administración Tributaria verdaderamente eficiente.

La mayoría de los autores citan a Einaudi para hablar de un máximo de costo que debe tener la recaudación respecto de lo recaudado (2%).<sup>137</sup> Sin embargo, la cuestión es más complicada en la actualidad, donde por una parte, cada vez es mayor la base de contribuyentes y la Administración Tributaria cada vez más se ejerce en un esquema de coordinación fiscal y, por la otra, los instrumentos modernos permiten una mayor incidencia y penetración de la acción de las Administraciones Tributarias, con cada vez menor intervención de personal y mejores resultados, todo lo cual hace forzoso darle a esta máxima la importancia que merece.

Es una obligación de todas las Administraciones Tributarias ser cada vez más eficientes para evitar caer en que su acción se convierta en antieconómica en detrimento de los ingresos públicos y, en última instancia de la calidad de servicios que el Gobierno presta a los ciudadanos. La creación del Servicio de Administración Tributaria, supuestamente, es un esfuerzo del Gobierno Federal en esta dirección, es materia de esta tesis analizar el alcance real de esta afirmación.

Adam Smith culmina diciendo que las "...cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas,

---

<sup>137</sup> EINAUDI, citado por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, (versión 1997), p. 27.

al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales Impuestos que se conocen, harán ver cómo en diferentes siglos y países los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto.”<sup>138</sup>

Respecto de estos principios, se puede afirmar que conservan plena vigencia y nos sirven para anotarlos como marco para la actuación de cualquier Administración Tributaria. De hecho, la mayor parte de los principios modernos, aún los que más adelante trataremos de Fritz Neumark, parten y coinciden con ellos en gran medida.

#### **II.D.2. Principios de Fritz Neumark**

Como ya hemos comentado, Fritz Neumark es, en nuestra opinión, el tratadista moderno, que mejor ha tratado el tema de los principios de la imposición, y cuya obra nos puede servir de guía para después, al analizar a la Administración Tributaria mexicana, podamos inferir si está correctamente orientada en sus acciones, de acuerdo con el “deber ser” de una administración justa y eficiente.

El mismo Neumark nos explica el problema que tuvo para sistematizar estos principios, ya que son pocos los autores que se han ocupado de agruparlos, por lo que su agrupación tiene algo de arbitraria, pero que facilita la comprensión acerca de la naturaleza y de las relaciones entre los principios.<sup>139</sup> Asimismo, nos relata que no prestó atención a algunos viejos principios, simplemente porque derivan de una concepción de la naturaleza, funciones o posibilidades de

---

<sup>138</sup> SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 411.

<sup>139</sup> NEUMARK, Fritz, *op. cit.*, p.57

influencia de la imposición, que hoy ha dejado de corresponder a las condiciones materiales, institucionales e ideológicas vigentes.<sup>140</sup>

Neumark sistematiza los principios de la imposición tratando de abarcar los que según él son necesarios para una política fiscal racional; primero los divide en cuatro grandes grupos: El primero comprende los principios “presupuestario-fiscales”, es decir aquellos cuya realización interesa en forma primaria al acreedor fiscal, al fisco. El segundo, consta de aquellos principios denominados “político-sociales y éticos”, cuya observancia es de importancia para los contribuyentes. El tercero abarca los principios político-económicos, que miran hacia los intereses de la economía. El cuarto grupo, los califica de “jurídico-tributaríos” y “técnico-tributarios”. Ahora bien, cada uno de ellos los divide así, en un cuadro presentado en su propia obra:<sup>141</sup>

**I. Principios de imposición presupuestario-fiscales.**

1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación).

**II. Principios de imposición político-sociales y éticos.**

1. Postulados de justicia.
  - a) Principio de la generalidad de la imposición.
  - b) Principio de la igualdad de la imposición.
  - c) Principio de la proporcionalidad o principio de imposición por la capacidad de pago personal e individual.
2. Principio de la redistribución tributaria de la renta y el patrimonio.

**III. Principios de imposición político-económicos.**

1. Principios de política económica.
  - a) Principio de obviar las medidas tributarios dirigistas.
  - b) Principio de minimizar las intervenciones tributarios en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.

---

<sup>140</sup> *Ibidem.*

<sup>141</sup> *Idem*, pp. 75-76.

- c) Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.
2. Principios del proceso político-económico.
    - a) Principios de flexibilidad activa de la imposición,
    - b) Principio de flexibilidad pasiva («incorporada») de la imposición.
    - c) Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento.

#### **IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.**

1. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias.
2. Principio de la transparencia tributaria.
3. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales.
4. Principio de continuidad de las normas jurídico tributarias.
5. Principio de economicidad de la imposición.
6. Principio de comodidad de la imposición.

Pretender analizar todos estos principios a profundidad, rebasa la intención de este trabajo, además de que se requeriría toda la extensión de la tesis para hacerlo, por lo cual exclusivamente se mencionará de que trata cada uno de ellos, expresando su enunciado en forma resumida.<sup>142</sup>

#### **II.D.2.a Principios de imposición presupuestario-fiscales**

Como su nombre lo indica y como se apuntó buscan dotar a la Administración Pública de los recursos necesarios y son:

- Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.- El sistema tributario, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero, debe estructurarse de tal forma que sus ingresos permitan la cobertura duradera de sus gastos.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Para esto, nos auxiliamos del cuadro que anexa a esta misma obra Enrique Fuentes Quintana en su introducción.

<sup>143</sup> *Idem*, p. 85.

- Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación).- El sistema fiscal debe permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas de carácter jurídico-tributarias los ingresos complementarios necesarios para cubrir nuevas necesidades muy superiores a las normales de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.<sup>144</sup>

#### **II.D.2.b.- Principios de imposición político-sociales y éticos**

- Postulados de Justicia. Estos principios buscan lograr justicia en la imposición o, como el propio Neumark lo afirma, "...a regular la distribución interindividual de los impuestos, de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético."<sup>145</sup>
  - Principio de la generalidad de la imposición.- Todas las personas, siempre y cuando tengan capacidad de pago y estén obligadas por una Ley, deben someterse al impuesto, ninguna persona puede excluirse del impuesto general y personal, sino por razones "inexcusables" de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria. Neumark llama la atención a este principio y sugiere, para lograr su cumplimiento, tanto limitar las oportunidades de fraude, como vigilar que los mínimos de subsistencia se encuentren dentro de límites adecuados.<sup>146</sup>

---

<sup>144</sup> *Idem*, p. 92.

<sup>145</sup> *Idem*, p. 101.

<sup>146</sup> *Idem*, pp. 109-127.

- Principio de la igualdad de la imposición.- Las personas en situación igual han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo concederse un trato tributario desigual, a las personas que se hallen en situaciones diferentes.<sup>147</sup>
- Principio de la proporcionalidad o principio de imposición por la capacidad de pago personal e individual.- Las cargas fiscales de los individuos, deben estructurarse de manera que, después de tener en cuenta los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos a cada contribuyente.<sup>148</sup>
- Principio de la redistribución tributaria de la renta y el patrimonio.- Es necesario estructurar la política tributaria, de manera que la distribución de la carga fiscal sea progresiva y por encima de la capacidad contributiva, a fin de redistribuir la riqueza de una manera compatible con una economía justa, mediante una disminución en las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado.<sup>149</sup>

#### **II.D.2.c. Principios de imposición político-económicos**

Todos estos principios atienden razones de orden económico o del proceso económico, buscando fines de eficacia en la asignación de recursos; de estabilidad; y de desarrollo económico:

---

<sup>147</sup> *Idem*, p. 160.

<sup>148</sup> *Idem*, p. 176.

<sup>149</sup> *Idem*, p. 242.

- Principios de política económica:
  - Principio de obviar las medidas tributarios dirigistas.- La política fiscal debe abstenerse de realizar intervenciones asistemáticas en la economía de mercado que favorezcan o perjudiquen sectores parciales de la vida económica.<sup>150</sup>
  - Principio de minimizar las intervenciones tributarios en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.- La intromisión por parte de la Administración Tributaria en la actividad de los contribuyentes, así como la restricción de la libre disponibilidad económica de los individuos se mantengan dentro de los límites que permitan la observancia de los principios de justicia, presupuestario-fiscales, de estabilización y de crecimiento.<sup>151</sup>
  - Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.- La política fiscal se debe abstener de toda intervención que perjudique al mecanismo competitivo de mercado, a menos que sea indispensable para provocar correcciones de las imperfecciones de la competencia.<sup>152</sup>
- Principios del proceso político-económico:
  - Principios de flexibilidad activa de la imposición.- El Sistema Tributario debe estar diseñado de tal manera que pueda regular las coyunturas que se presenten y asegure la estabilidad del

---

<sup>150</sup> *Idem*, p. 284.

<sup>151</sup> *Idem*, p. 310.

<sup>152</sup> *Idem*, p. 321.

sistema económico, poniendo a la política fiscal en condiciones de contrarrestar tendencias tanto inflacionarias como deflacionarias.<sup>153</sup>

- Principio de flexibilidad pasiva («incorporada») de la imposición.- Se debe estructurar el sistema fiscal, en lo relativo a su composición cualitativa y a los procedimientos técnico-tributarios aplicables en cada impuesto, de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la certidumbre del Derecho Tributario, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad económica general, particularmente las del valor monetario y del empleo, sin que dañe el desarrollo económico a largo plazo.<sup>154</sup>
- Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento.- La política fiscal debe estructurarse de forma que no produzca efectos que frenen el crecimiento y, al mismo tiempo, ejerza una influencia positiva sobre el desarrollo.<sup>155</sup>

#### **II.D.2.d.- Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios**

- Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias.- El Sistema Fiscal debe estructurarse de manera que no se desatiendan unos principios de Política Fiscal como consecuencia de lagunas, por atender en forma desmesurada otros; que no existan huecos, duplicidades, ni contradicciones y se cumplan todas sus finalidades.<sup>156</sup>

---

<sup>153</sup> *Idem*, p. 342.

<sup>154</sup> *Idem*, p. 356.

<sup>155</sup> *Idem*, p. 378.

<sup>156</sup> *Idem*, p. 399.



- Principio de la transparencia tributaria.- Todas las normas tributarias deben estructurarse de manera sean lo más claras y precisas, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en los propios contribuyentes, como en los administradores tributarios, evitando arbitrariedad en la liquidación y recaudación de gravámenes.<sup>157</sup>
- Principio de practicabilidad de las medidas fiscales.- La política fiscal debe configurarse de manera que sus medidas y objetivos, satisfagan tanto la comprensión y tendencias políticas del contribuyente medio, como las atribuciones institucionales y materiales de la Administración Tributaria, resultando así "...eficazmente aplicables y practicables."<sup>158</sup>
- Principio de continuidad de las normas jurídico tributarias.- Las disposiciones contenidas en las normas tributarias, cuya modificación a corto plazo no sea imperativa por los objetivos perseguidos en los principios de capacidad o de flexibilidad activa, no deben modificarse más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas.<sup>159</sup>
- Principio de economicidad de la imposición.- Los gastos vinculados con la exacción, recaudación y control, sean a cargo de organismos públicos o de los contribuyentes, no deben sobrepasar en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos sociales y económicos de la imposición.<sup>160</sup>

---

<sup>157</sup> *Idem*, p. 408.

<sup>158</sup> *Idem*, p. 424.

<sup>159</sup> *Idem*, p. 432.

<sup>160</sup> *Idem*, p. 440.

- Principio de comodidad de la imposición.- Se deben estructurar las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a obligaciones de pago y cálculo de gravámenes, de manera que se concedan todas las facilidades posibles a los contribuyentes.<sup>161</sup>

Como podemos observar de lo expuesto, en el capítulo II y como se desprenderá del análisis del capítulo VI, este último grupo de principios (jurídico-tributarios y técnico-tributarios) es el que es más aplicable para los efectos de nuestro análisis a la Administración Tributaria.

### **II.E. Seguridad Jurídica en materia tributaria**

Es, en la aplicación de estos principios que acabamos de analizar, tanto los constitucionales, de legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, como en todo lo que sea posible y pertinente para nuestra nación, de los principios doctrinarios, donde encontramos la seguridad jurídica en materia tributaria y la llave para una Política y una Administración Tributaria verdaderamente eficientes y justas. En otras palabras, si buscamos los límites para su actuación, estos son.

Ataliba, desde el punto de vista doctrinal, confirma esta conclusión, al afirmar que la "...seguridad jurídica se instrumenta a través de los subprincipios de generalidad...(y)...legalidad de la imposición, por más que el primero de los citados es también un corolario de la fisonomía, ya que se traduce en el postulado según el cual el sacrificio económico que el individuo ha de soportar en forma de impuesto debe ser igualmente gravoso para todos."<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> *Idem*, p. 448.

<sup>162</sup> ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*, p230.

Sin embargo, es necesario puntualizar desde este capítulo, que la seguridad jurídica de los contribuyentes implica un control no sólo de los actos que provienen de la autoridad que legisla, establece y fija las contribuciones, sino también de la que las administra.

Adicionalmente, y como complemento, cuando los derechos de los contribuyentes han sido violados por la autoridad, es necesaria la existencia de medios legales de defensa que permitan a su titular la anulación o modificación del acto de autoridad. Como nos dice la maestra Villalobos, "...[a]nte una actuación administrativa irregular, ha de buscarse que sea corregida dentro del orden existente con aquellos remedios legales que sean idóneos para el restablecimiento de la situación vulnerada."<sup>163</sup>, de ahí que nuestra legislación prevea la existencia del recurso de revocación y del juicio de nulidad, además de la vía de amparo ante el poder judicial.

Se puede afirmar, que la seguridad jurídica en materia tributaria atiende a la objetividad, igualdad, certidumbre y eficacia jurídica, y, para la Administración Tributaria en particular, como se probará en los siguientes capítulos, radica en la búsqueda constante y permanente de un equilibrio entre el cuidado de su función recaudatoria y los derechos del contribuyente.

Los principios o garantías que otorgan seguridad jurídica a los contribuyentes, junto con los principios constitucionales y, aún, los doctrinarios de los gravámenes, necesariamente se deben derivar en una correcta actuación de la autoridad en la aplicación de las disposiciones tributarias a los contribuyentes. Por muy perfectas, sofisticadas y modernas que sean las legislaciones, no tendrán eficacia si no se apoyan en un aparato administrativo que provea lo necesario para su adecuada aplicación.

---

<sup>163</sup> VILLALOBOS ORTÍZ, Ma. del Consuelo *Op. Cit.*, p.508.

Cabe concluir, respecto del, ámbito aplicativo, con la sensibilidad de Addy Mazz, al decir que "...la seguridad jurídica debe tomarse en cuenta en aspectos tan trascendentes como la interpretación de las normas y la vigencia de éstas en el tiempo, pero las consecuencias del principio inciden hasta en la vigencia de los fallos de inconstitucionalidad. Las razones apuntadas aconsejan que este principio se recepcione en forma expresa en la Constitución de los países."<sup>164</sup>

## **II.F. Conclusiones**

La seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará cumplir. Referida a materia tributaria, contempla la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de la situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la autoridad, o aún de los tribunales, que cabrían sobre esas situaciones y acciones.

En México, el principio de legalidad, implica que todo acto de autoridad que afecte a un gobernado, debe tener su apoyo estricto en una norma legal, la que, a su vez, debe ser creada conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución, con lo que se impide que la autoridad abuse de su poder, ya que sólo podrá actuar cuando y cómo la ley lo autorice.

Los Artículos 13 al 23 de nuestra Constitución, imponen esa serie de requisitos con los que las autoridades deben revestir sus actos, para generar una afectación válida en la esfera del gobernado, constituyendo las garantías de seguridad jurídica y sus derivadas: la de legalidad y las especiales de los procesados. De ellos, el artículo 16, señala las modalidades que deben satisfacer los actos de autoridad para poder, válidamente, invadir la esfera del particular.

---

<sup>164</sup> MAZZ, Addy, *op. cit.*, p. 509.

De la fracción IV del artículo 31, se desprenden los más importantes principios constitucionales que rigen la materia tributaria: los de legalidad, proporcionalidad, equidad y de destino de los tributos al gasto público, que, junto con otros, como el de anualidad de los gravámenes y equilibrio presupuestal, y, obviamente, los concernientes, a garantías de seguridad jurídica, conforman el marco constitucional de la materia.

Adicionalmente a los principios constitucionales, otro límite que encuentra la Administración Tributaria en su actuación lo encontramos en lo que denominamos "principios teóricos de las contribuciones", respecto de los cuales, los más conocidos, son los de Adam Smith: justicia, certidumbre, comodidad y economía. Estos principios, conservan plena vigencia y nos sirven para anotarlos como marco en la actuación de cualquier autoridad Tributaria. De hecho, la mayor parte de los principios modernos, coinciden con ellos en gran medida.

Los principios que escogimos como los más representativos de los autores modernos, son los de Fritz Neumark, quien sistematiza los que considera necesarios para una política fiscal racional, en cinco grupos. "presupuestario-fiscales"; "político-sociales y éticos"; "político-económicos" ; "jurídico-tributarios" y "técnico-tributarios".

Es, en la aplicación de estos principios, tanto los constitucionales, de legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, como, en todo lo que sea pertinente para nuestra nación, de los principios doctrinarios, donde encontramos la seguridad jurídica en materia tributaria y la llave para una Administración Tributaria verdaderamente eficiente y justa. En otras palabras, si buscamos los límites para su actuación, estos son.

El apego a estos principios necesariamente se debe derivar en una correcta actuación de la autoridad en la aplicación de las disposiciones tributarias

a los contribuyentes. Por muy perfectas, sofisticadas y modernas que sean las legislaciones, no tendrán eficacia si no se apoyan en un aparato administrativo que provea lo necesario para su adecuada aplicación.

La Administración Tributaria tiene en sus manos el delicado papel de lograr el equilibrio entre el respeto a los derechos del contribuyente y el interés del fisco. Debe esforzarse en fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente; simplificar y modernizar el sistema tributario; hacer más eficientes y expeditos los medios de defensa; y mejorar la equidad del sistema tributario.

### III. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### III.A. La Administración Tributaria como especie de la Administración Pública

Para poder analizar el concepto de Administración Tributaria, en sus dos acepciones: tanto del órgano que ejerce la competencia tributaria, como de la función misma de gestión de las contribuciones, tenemos primero que analizar el concepto de Administración Pública, ya que forma parte de ella.

##### III.A.1. Administración Pública

Aunque Administración Pública se usa como un sinónimo de gobierno o del poder ejecutivo (más específicamente), en términos generales es el objeto de estudio de la disciplina denominada con el mismo nombre (administración pública), que para la mayoría de los autores es parte, junto con la administración de empresas, de la ciencia de la administración.<sup>1</sup>

La palabra "administración" proviene del latín *administratio ōnis*, [*administro* = *administrar*]. Administración, régimen, gobierno, dirección de alguna cosa; Oficio, ministerio,. *Ars Administrativa, Quint.*, el arte de manejar los negocios. *Administro* , *as. avi, atum, are, a.* [de *ad manos trahere* = *manejar* y *ministro* = *servir*]. Ayudar, asistir, servir, gobernar, etc.<sup>2</sup> llevándonos al concepto de

---

<sup>1</sup> Por otra parte, es de hacer notar que los especialistas aún no se ponen de acuerdo de manera unánime en cuanto a si la administración es una ciencia o una técnica.

<sup>2</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, Ed. Roma, Madrid, 1868, p.20.

"manejo de intereses dirigidos a un fin"<sup>3</sup>. "Administrador,... persona que administra bienes ajenos."<sup>4</sup>

Administración, se traduce *Verwaltung* en alemán, *Administration* en inglés, *Amministrazione* en italiano, *Administração* en portugués administrador y se refiere a la persona que administra bienes ajenos.<sup>5</sup>

Si le agregamos el significado de "pública", (en el sentido de aquello que se aplica a la potestad, jurisdicción y autoridad para hacer una cosa, como contrapuesto a privado, perteneciente a todo el pueblo)<sup>6</sup>, llegamos a la conclusión de que se trata de manejo de los intereses del pueblo dirigidos a un fin.

En suma, su definición gramatical la apunta como la "...acción de administrar... Acción del gobierno al dictar y aplicar las disposiciones necesarias para el cumplimiento de las leyes y para la conservación y fomento de los intereses públicos, y al resolver las reclamaciones a que dé lugar lo mandado... Conjunto de organismos encargados de cumplir esta función."<sup>7</sup>

De esta manera, en su concepto más amplio, se refiere al gobierno, "...es decir todo el conjunto de conducta humana que determina cómo se distribuye y ejerce la autoridad política".<sup>8</sup>

Sin embargo, es un concepto multívoco que, atendiendo a su materia, (punto de vista formal), se refiere a la acción de administrar que realizan los órganos públicos, mientras que, desde el punto de vista orgánico o de su objeto,

---

<sup>3</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, Primer Curso*, 2ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 89.

<sup>4</sup> Lexipedia, Volumen I, A-Györ, Ed. Encyclopaedia Britannica de México, S.A. de C.V., México, 1993, p. 23.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Madrid, 1970, p. 1078.

<sup>7</sup> Real Academia Española, *op. cit.*, p. 26.

<sup>8</sup> MUÑOZ AMATO, Pedro, *Introducción a la Administración Pública I*, Fondo de Cultura Económica, 5ª reimpresión, México, 1978, p.15.



hace referencia a los órganos encargados de realizar esa función.”<sup>9</sup> En un tercer aspecto (científico) se utiliza el término para identificar a la ciencia que se preocupa por la naturaleza y las actividades de las administraciones públicas.<sup>10</sup>

Para nosotros las tres nociones son correctas puesto que abarcan tanto el estudio de las acciones que realizan todos los órganos del Estado (Administración Dinámica, según el maestro Delgadillo), como de los órganos mismos, (Administración Estática).<sup>11</sup>

El último aspecto, como ciencia, pretende conseguir el máximo rendimiento del trabajo administrativo mediante correcta división del trabajo, el empleo de una supervisión más efectiva, la organización de los procesos administrativos, etc. Así, las principales áreas de interés de la Teoría General de la Administración Pública son: la Teoría de la Empresa Pública, la Burocracia y la Tecnoocracia, la Reforma Administrativa, las Políticas Públicas y los Esquemas Conceptuales.”<sup>12</sup>

Así, cuando nos referimos a la Administración Pública, la entendemos, desde el punto de vista formal, como el órgano del Estado encargado de la satisfacción del interés general y, desde el punto de vista material, como la actividad de ese órgano.

Desde sus inicios, la Ciencia Administrativa ha constatado con preocupación que, tanto en los regímenes políticos liberales como en los sistemas totalitarios, el poder de los administradores, basado en su conocimiento de unos procesos administrativos cada vez más complejos, llega a veces a imponerse al

---

<sup>9</sup> Cfr. GARCÍA OVIEDO, Carlos y MARTÍNEZ USEROS, Enrique, citados por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.*, p. 89; OSORNIO CORTÉS, Francisco Javier, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Vol. A-CH, 4ª edición, Porrúa-UNAM, México, 1991, pp. 107.

<sup>10</sup> ENCICLOPEDIA HISPÁNICA, *Macropedia*, Vol. 1, Ed. Encyclopaedia Britannica de México, México, 1993, pp. 66.

<sup>11</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, p. 90.

<sup>12</sup> HERNÁNDEZ CLARO, Edmundo, “Evolución del Pensamiento de la Administración Pública”, en *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Guadalajara, Julio-Agosto de 1981, p.115.

de los gobernantes, quienes se ven imposibilitados para ejercer su acción de gobierno, al tiempo que el funcionario se vuelve invulnerable tras la trinchera de su especialización.<sup>13</sup>

Así, por lo que toca al aspecto subjetivo, desde la antigüedad, desde que el hombre se organiza en sociedades, aparece el gobierno (y por ende la Administración Pública) regulando y administrando los bienes y los asuntos (incluyendo los de carácter tributario) de los grupos humanos. La Administración Pública fue desarrollándose paulatinamente hasta llegar a lo que de ella entendemos en la actualidad. Conforme han avanzado las diversas sociedades, en forma paralela se han ido adaptando a ellas los entes de Administración Pública.<sup>14</sup>

Hay que recordar que los gobiernos son entes abstractos, que requieren de seres humanos que actúen en su dirección y representación. Así, para cumplir con sus fines requieren de un cuerpo estructurado de funcionarios, encargado de llevar a la práctica las tareas que el Estado les ha encargado: seguridad, servicios públicos, cobro de impuestos, etc.

Sin embargo, la mayoría de las sociedades modernas encuentran cada vez más difícil el conseguir un aparato administrativo eficiente. No obstante su capacidad de adaptación y su cada vez mayor sofisticación, las Administraciones Públicas de todo el mundo son, en su gran mayoría, muy grandes y complejas y son blanco de la queja de los ciudadanos por su ineficiencia o por su tardanza en resolver los problemas que se les presentan.

---

<sup>13</sup> ENCICLOPEDIA HISPÁNICA, *op. cit.*, p. 68.

<sup>14</sup> MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., "Derecho Administrativo", en *Diccionario Jurídico Harla*, Volumen 3, Harla, México, México, 1996, p.7.

Uno de los aspectos que más lesiona o molesta a los ciudadanos del mundo, son los errores o excesos en la recaudación de los gravámenes. Esta tesis versa precisamente sobre esa parte de la Administración Pública, la Administración Tributaria, que es la materia central del presente trabajo.<sup>15</sup>

En México, el proyecto nacional plasmado en nuestra Constitución, como ya se ha comentado, se dirige al hacia la concepción de un Estado Social de Derecho, y el gobierno, ante el cúmulo de tareas que se le presentan al Estado y mediante una serie de facultades que le permiten afrontarlas, deja de ser el espectador impasible de la vida social que fue durante el Estado Gendarme (Estado Liberal Burgués de Tendencia Francesa), y se convierte en el agente más capacitado y fuerte para dirigir a la sociedad hacia su meta, llamada "proyecto nacional".<sup>16</sup>

Esta concepción fundamental del Estado, de encargado de velar por el desarrollo integral y comprometido a proteger y promover las condiciones de vida de la población, no ha cambiado substancialmente. Lo que sí se ha modificado, y

---

<sup>15</sup> Estas críticas a las Administraciones Públicas modernas las podemos encontrar en la en la mayoría de los textos modernos especializados en la materia. Aún en las enciclopedias modernas nos las encontramos y es, sin embargo, muy impactante, que lo dicho en este párrafo coincide en gran medida con nuestros hallazgos de investigación de campo respecto de la percepción del pueblo al respecto, los cuales serán expuestos cuando analicemos el tema de retos de la Administración Tributaria mexicana en el capítulo VI. Cfr. ENCICLOPEDIA HISPÁNICA, *Temapedia*, Ed. Encyclopaedia Britannica Publishers, EE.UU., 1992, p. 152. También consultar, en su conjunto, MUÑOZ AMATO, Pedro, *op. cit.*

<sup>16</sup> Para una mejor comprensión del término, cuyo análisis rebasa el alcance de esta tesis por su extensión y profundidad, consultar: TRUEBA URBINA, Alberto, *Derecho Social Mexicano*, Porrúa, México, 1978; NORIEGA, Alfonso, "La reforma a los artículos 25 y 26 a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su vinculación con los Derechos Sociales y el Estado Social de Derecho", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 95-133.; WITKER, Jorge, "La función del Estado en la Economía", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 67-79; MORENO, Daniel, "El tema social de los Congresos Constituyentes", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 37-55; MARTÍNEZ BÁEZ, Antonio, "El proceso legislativo de la Reforma Constitucional", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco, RUIZ MASSIEU y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 57-65; VALADÉS, Diego, "La Reforma Social de la Constitución", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 9-17.

constantemente, es la forma en la utilización de sus facultades por parte del Gobierno.

Ha sido distinto el enfoque en cada periodo de la vida política mexicana de este siglo.<sup>17</sup> Desde la concepción netamente social de la época del presidente Lázaro Cárdenas, pasando por el crecimiento de las inversiones públicas y del propio gobierno de Avila Camacho, el fomento industrial y la Ley de Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica de Miguel Alemán, la austeridad de Ruiz Cortines, el desarrollo estabilizador de López Mateos y Díaz Ordáz, el desarrollo compartido de Luis Echeverría y la administración de López Portillo, en que con diferencias en sus enfoques particulares, el Estado, como parte de sus funciones y características, asumió la de Estado Empresario.<sup>18</sup>

Las reformas a la Constitución de 1983, en que se precisa el concepto de Rectoría del Estado en el Desarrollo, hasta la época de Salinas, en que se da fuerza a un proceso iniciado de hecho a fines del sexenio de Miguel de la Madrid, de "desincorporación y redimensionamiento de las empresas públicas", supuestamente a efecto de liberar recursos públicos para una mayor y mejor atención a lo estratégico y prioritario.<sup>19</sup>

Se adujeron como justificaciones, el que, por una parte, el Estado era en ocasiones regular o mal empresario y desperdiciaba recursos valiosos y, por la otra, que se distraía al actuar como empresario, descuidando sus funciones

---

<sup>17</sup> Se hace mención sólo a este siglo en virtud de que nuestra Constitución se expide en 1917 y para el análisis de los aspectos conceptuales de la Administración Tributaria no se requieren otros antecedentes.

<sup>18</sup> Para una mejor comprensión de la historia tanto económica como política de México, una buena alternativa es hacerlo mediante el análisis de su historia documental, para lo cual resulta conveniente consultar la obra del Fondo de Cultura Económica y la Secretaría de Programación y Presupuesto: *Antología de la Planeación en México, 1917-1988*, 21 Tomos, FCE, México, 1988 (último tomo).

<sup>19</sup> SPP, *Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994*, Secretaría de Programación y Presupuesto, México, mayo de 1989, p. 90.

principales de salvaguardar la soberanía y promover la justicia social en un ambiente de concertación democrática.<sup>20</sup>

Todavía para este sexenio se tienen planes de concluir la desincorporación de algunas industrias y de realizar otras, por ejemplo en el ámbito de las comunicaciones. El resultado de este retiro de la administración pública de muchos ámbitos, a los que, en la mayoría de los casos, había arribado en cumplimiento de los principios de solidaridad y subsidiariedad está todavía por verse, esperemos que sea en bien de nuestro país.

Por otra parte, en relación con la concepción jurídica de la administración pública a nivel mundial, en los últimos años se está produciendo un cambio en la idea del papel que debe desempeñar la administración pública en una sociedad democrática y desarrollada.

Ahora se tiene la concepción de una Administración Pública prestadora de servicios más que detentadora de potestades, las cuales sólo puede usar para el interés público, poniendo especial énfasis en la utilización eficiente de los escasos recursos disponibles.<sup>21</sup>

Esta interpretación de ninguna manera significa que el servidor público debe anteponer su criterio al cumplimiento de la ley, ya que ese es su principal cometido, sobre todo en un sistema como el nuestro, "...pero implica que el personal al servicio de la Administración ha de asumir plenamente su responsabilidad sin escudarse en interpretaciones restrictivas de las normas para no actuar con la debida agilidad y diligencia",<sup>22</sup> buscando, dentro de la Ley, dar adecuada y pronta respuesta a cualquier solicitud de la ciudadanía.

---

<sup>20</sup> *Idem*, pp. 89-91.

<sup>21</sup> Cfr. DÍAZ YUBERO, Fernando, *La Agencia Estatal de Administración Tributaria. España*, CIAT, Madrid, España, 24 de septiembre de 1991, pp. 1-36.

<sup>22</sup> *Idem*, p. 2.

En otras palabras nos encontramos frente a un cambio mundial en que más que pensar en “la autoridad”, el ciudadano piensa en “el servidor público”, cambio que en nuestro país se inició desde los ochentas y llegó a las leyes, entre otras las relativas a responsabilidad de servidores públicos y a obras públicas y adquisiciones.

En México, de conformidad con el artículo 80 de nuestra Constitución, el Poder Ejecutivo es unipersonal<sup>23</sup>, es decir se deposita en una sola persona que es el Presidente de la República, quien se auxilia de la Administración Pública para el cumplimiento de sus funciones.<sup>24</sup> En base a lo anterior, es correcta la aclaración del Maestro Faya Viesca, en el sentido de que la Administración Pública Federal no forma parte del Poder Ejecutivo Federal, ya que, como acabamos de comentar, éste se deposita en una sola persona, quien sólo se auxilia de la Administración Pública para poder cumplir con sus atribuciones, lo que no significa que ésta forme parte de él.<sup>25</sup>

El artículo 90 divide a la administración pública en centralizada y paraestatal, tema que será objeto de análisis en apartado posterior.<sup>26</sup> Sin embargo, una parte muy importante de ella, tanto para el propio Estado, como para los ciudadanos, lo constituye la Administración Tributaria, cuyo análisis es materia de este capítulo y el fondo de esta tesis.

### **III.A.2. Administración Financiera**

En sentido subjetivo, la Administración financiera es el sujeto agente de la actividad financiera (concepto que ya analizamos) y, por tanto, está constituida

---

<sup>23</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 80.

<sup>24</sup> OSORNIO CORTÉS, Francisco Javier, Diccionario Jurídico Mexicano, Vol. A-CH, 4ª edición, Porrúa-UNAM, México, 1991, p. 108.

<sup>25</sup> FAYA VIESCA, Jacinto, *Administración Pública Federal, La Nueva Estructura*, Porrúa, México, 1979, p. 32.

<sup>26</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, artículo 90. En el capítulo V se analiza ese tema.

por los órganos de la Administración pública que se ocupan de realizarla. En sentido material, en cambio, las funciones financieras integran la gestión o administración financiera, confiada a la Administración de la Hacienda pública.

Gestionar o administrar la Hacienda pública consiste, según Sáinz de Bujanda, "...en realizar aquel tipo de actuaciones que conducen, por las vías que el ordenamiento establece, a la obtención de los ingresos que los recursos de la Hacienda procuran y a la realización de los gastos a que tales ingresos se destinan."<sup>27</sup>

Lo que las leyes establezcan como fuentes de recursos no constituyen en sí mismos ingresos públicos, sino sólo son fuentes potenciales de ingresos, puesto que, para que lleguen efectivamente a obtenerse, se requiere que se realicen una serie de operaciones que, por su engarce y finalidad, se articulan en procedimientos administrativos especiales.<sup>28</sup>

En México, como explicaremos más adelante, al seguirse un sistema de autodeterminación de los gravámenes, es necesario primero esperar a que pase el periodo de pago y, una vez presentada o no la declaración por el contribuyente, se produce una acción de la autoridad para revisar que se haya realizado correctamente y, en caso contrario, se determina en cantidad líquida un crédito fiscal, siguiendo los procedimientos, que para ambos casos establece el Código Fiscal de la Federación, para dar lugar a que se inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución tendente al cobro de las cantidades adeudadas.

---

<sup>27</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, *Introducción*, vol. Primero, *Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 482.

<sup>28</sup> *Idem*, p. 483.

Estas operaciones que hemos resumido, suelen denominarse, junto con las de registro de contribuyentes, control de obligaciones, recepción de pagos y contabilidad de ingresos, como "gestión de los tributos"

De esta manera, cuando hablamos de Administración Tributaria, nos estamos refiriendo a aquella parte de la Administración Financiera (que a su vez es parte de la Administración Pública) encargada de la gestión de las contribuciones. Toca ahora determinar su concepción exacta, pero antes, debemos analizar su materia misma, es decir el concepto "Hacienda".

### **III.B. Hacienda Pública, Fisco y Administración Tributaria**

Una vez analizado el concepto de Administración Pública, debemos analizar el de "Hacienda Pública" para, al conocer su ámbito de gestión y sus distinciones, podamos analizar la acción de la Administración Tributaria.

#### **III.B.1 Hacienda Pública y Fisco**

Antes de hablar del concepto de Hacienda Pública, es conveniente conocer el de fisco, comúnmente utilizado como sinónimo de la primera. Fisco proviene de vocablo latino *fiscus* "...cesto, canastillo,...El fisco, erario público...gabetas, talegos, arcas, cofres para guardar el dinero."<sup>29</sup>

Es un término que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesorero del soberano (rey o emperador), una persona que existía al lado del emperador. a la que pertenecían los bienes que recibía para cumplir con los fines del Estado.

<sup>30</sup>Erario se usaba para designar el tesoro del Estado.

---

<sup>29</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *op. cit.*, p.378.

<sup>30</sup> ANDREOZZI, MANUEL, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo I, Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, 1951, p. 228. Con relación a este tema, Eugene Petit nos comenta que fisco era el tesoro del emperador (PETIT, EUGÈNE, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Trad. José Ferrández González de la



Sin embargo, posteriormente se transformó en una caja sobre la cual sólo el emperador tenía derecho y además los príncipes también tenían un fisco, o tesoro que obtenían de la colectividad.<sup>31</sup> Así vemos que cuando los gobernantes llegaron a tener disposición del tesoro público, el vocablo fisco comprendía también al tesoro del Estado.<sup>32</sup>

Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. En la actualidad, ambos vocablos se consideran sinónimos.<sup>33</sup>

Por lo que respecta a la voz "Hacienda", ésta deriva del verbo latino *facera* aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe "ckásena", que significa cámara del tesoro. El calificativo de "Pública" hace mención a ingresos y gastos de las entidades del gobierno.<sup>34</sup> La Hacienda Pública, aparece por primera vez en el derecho español, al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda.<sup>35</sup>

Como expresa Sáinz de Bujanda este último término se ha identificado, desde el punto de vista científico, con la economía financiera,<sup>36</sup> y es una "[f]unción gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país. Consiste en recaudar directamente los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; así como captar recursos complementarios, mediante la contratación de créditos y empréstitos en

---

novena edición francesa, Saturnino Calleja, Madrid, 1924, nota 158, p. 235), asimismo, Margadant, al hablar de Octavio y sus innovaciones como emperador, manifiesta que "[s]u fortuna privada (origen del *fiscus*) es fabulosa, y el emperador, cuando es necesario, hace préstamos generosos al empobrecido erario." (MARGADANT S., GUILLERMO FLORIS, *El Derecho Privado Romano como introducción a la cultura jurídica contemporánea*, cuarta edición, Esfinge, México, 1960, p. 37.)

<sup>31</sup> ANDREOZZI, MANUEL, *op. cit.*, p. 228

<sup>32</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 10ª ed., Porrúa, México, 1981, p. 67.

<sup>33</sup> *Idem*, p. 67.

<sup>34</sup> Rosy, citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 67.

<sup>35</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 67.

<sup>36</sup> SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 6.

el interior del país y en el extranjero...Es el conjunto de bienes, propiedades y derechos del gobierno federal.<sup>37</sup>

Precisa este autor, que junto con los derechos, se debe hacer mención de las obligaciones en las que la Administración ocupa la posición deudora y que es el segundo de los dos elementos que componen la Hacienda. Así, precisa que la Hacienda Pública abarca los derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, llegando nosotros a la conclusión de que podría coincidir con el concepto de patrimonio económico del Estado.<sup>38</sup>

Sin embargo, la constitución y organización de la Hacienda (aspecto estático, estructural) contrasta con el de su administración o gestión (aspecto dinámico). El *corpus* de la Hacienda consiste, en entes jurídicos con recursos y obligaciones que el ordenamiento organiza, para que desplieguen su eficacia mediante una serie de actividades de tipo ejecutor y aplicativas, que persiguen aportar los recursos necesarios para el logro directo de los fines públicos.<sup>39</sup>

Así pues, por fiscal debe entenderse lo que pertenece al Fisco, concepto que significa, "...entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal...viniendo a ser el carácter de *autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie*".<sup>40</sup>

Encontramos en esta definición un punto de partida para nuestra materia. Es coincidente entre la mayor parte de los autores en que fiscal es el género y tributario la especie. Esto resulta lógico si tomamos en cuenta que fiscal abarca

---

<sup>37</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, *Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal*, SHCP, México, p. 210.

<sup>38</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 477.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA, citada por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 67.

tanto ingreso como gasto, y que tributario se refiere específicamente a los ingresos.

Para Andreozzi, los conceptos fisco y administración activa tienen una clara distinción. El primero para él, "...es un modo de ejercicio de la soberanía. Por su parte la administración activa es organización administrativa, la que "...pone al servicio del Estado los engranajes administrativos y entrega a un organismo administrativo específico, su volumen económico para que sea invertido con los fines determinados en la Ley."<sup>41</sup>

### **III.B.2. Concepto de Administración Tributaria**

Aún cuando constantemente escuchamos, en todo el mundo y por todos los medios, críticas a la "administración tributaria", es un tema poco abordado por los tratadistas, no sólo del país sino del extranjero. Los economistas prefieren, antes que analizar el concepto, abordar la estructura de los sistemas impositivos de cada país. Algunos autores clásicos si lo hacen, pero sigue resultando muy difícil abordar el tema.

Aún los tratadistas de Hacienda Pública, como Gerhard Colm,<sup>42</sup> al explicarlo se dirigen hacia los efectos económicos (macro o micro), pero sin detenerse mucho a explicar sus características y fundamentos. Mucho menos si hablamos de los textos jurídicos, los cuales hablan de sus límites, del como debe ser su actuación, pero sin realmente analizarla. No obstante que ya hemos analizado a la Administración Pública como tal, es conveniente repasar algunos de los conceptos citados:

---

<sup>41</sup> ANDREOZZI, MANUEL, *op. cit.*, pp. 229-230.

<sup>42</sup> COLM, Gerhard, *Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal*, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 27-29.

La palabra "administración" proviene del latín *administratio ōnis*, [*administro* = *administrar*] Administración, régimen, gobierno, dirección de alguna cosa; Oficio, ministerio, *Administro*, *as. avi, atum, are, a.* [de *ad manos trahere* = *manejar* y *ministro* = *servir*]. Ayudar, asistir, servir, gobernar, etc..<sup>43</sup> Llevándonos al concepto de "manejo de intereses dirigidos a un fin"<sup>44</sup>.

Tributaria, a su vez, proviene de la voz latina *tributarius* y significa."...[p]erteneciente o relativo al tributo. Tributo. (Del lat. *tributum*.)...Lo que se tributa. 2. Carga u obligación de tributar. <sup>45</sup> "...que paga tributo."<sup>46</sup> *Tributum*, [de *tributo*] tributo, impuesto, gabela.<sup>47</sup>

Así, llegamos a una primera conclusión de que Administración Tributaria se refiere a la parte de la administración pública que se encarga del manejo de todo lo que concierne a las contribuciones. De esta manera, y con base en lo expuesto en el capítulo anterior, es válido, como segunda conclusión al respecto, afirmar que hay Administración Tributaria Federal, Estatal y Municipal.

Antes de seguir adelante, debemos recordar que el género es la Administración Financiera que, para algunos autores como Alfonso Cortina, abarca tanto a los órganos directos de la Administración financiera, como a los organismos fiscales autónomos,<sup>48</sup> consideración que no deja de ser correcta, pero que a nuestro juicio está utilizando más estrechamente el término financiera, puesto que, según hemos visto, la Administración Financiera abarca no sólo a éstos dos tipos de órganos, que a nuestro juicio son propiamente Administración

---

<sup>43</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *op. cit.*, p.20.

<sup>44</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.*, p. 89.

<sup>45</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 1297.

<sup>46</sup> DE MIGUEL, Raimundo, *op. cit.*, p. 946.

<sup>47</sup> *Ibidem*.

<sup>48</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, Colección de Estudios Jurídicos, vol. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981, p. 132.

Tributaria, sino también a los encargados de ejercer funciones presupuestarias y de deuda pública.

En uno de los pocos libros escritos sobre la materia dedicado específicamente a América Latina, y en el cual se tomó en mucho la experiencia mexicana, Luis Illanes pretende definir lo que es Administración Tributaria, diciéndonos, que "...la administración es el órgano del Estado cuyo cometido específico es aplicar los impuestos y atender a su correcta percepción, cuya actuación da origen a especiales relaciones entre el Estado y los contribuyentes, las que deben ser regidas por normas de derecho, que si están debidamente sistematizadas integrarán un verdadero código"<sup>49</sup>

Por otra parte, el concepto que analizamos abarca tanto el estudio de las acciones que realizan todos los órganos del Estado que realizan esta función (Administración Dinámica), como de los órganos mismos que la realizan (Administración Estática). Su función, la gestión tributaria, para el CIAT, puede concebirse como una cadena de trabajo desarrollada dentro de una estructura organizacional.<sup>50</sup>

Así, desde el punto de vista organizativo, la Administración Tributaria es el conjunto de órganos de la administración pública encargados de la planeación, recaudación, y control de los ingresos fiscales y, en general, de la aplicación y vigilancia del cumplimiento de las leyes tributarias.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> ILLANES, Luis y DÍAZ MCARTHUR, Leonel, El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América, Volúmen 1, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, 1981, p. 7.

<sup>50</sup> CIAT, "La Política Fiscal en la Administración Tributaria", título original: "Organización de la Administración Tributaria" en 26 Países Americanos, en *Trimestre Fiscal*, Año 16, número 51, Jalisco, julio-septiembre de 1995, p. 98.

<sup>51</sup> A la Administración Tributaria se le ha llamado también Administración Fiscal; sin embargo, dadas las precisiones que ya hemos hecho respecto del alcance del término "fiscal", que abarca ingreso y gasto, creemos que es más correcto llamarla Administración Tributaria.

Es, como nos dice Jaime Gaiteiro, "...una organización administrativa, constituida para la consecución de un fin concreto - la efectiva aplicación del sistema tributario y aduanero - dotada de...autonomía y flexibilidad para la administración de sus recursos, siempre bajo los principios recogidos en el marco legal aplicable en materia tributaria, presupuestaria y de función pública."<sup>52</sup> Como se aprecia, aún cuando su acción se desarrolla en el ámbito de las contribuciones, le es aplicable la normatividad para el resto de la Administración Pública, en virtud de que forma parte de ésta.

### **III.C. La Administración Tributaria y el ejercicio de la Competencia Tributaria**

Una vez determinado el concepto general de la Administración Tributaria, debemos tratar de su razón de ser, su objetivo, su materia. Para ello, debemos aquí recordar la distinción que hicimos en el primer capítulo respecto de Potestad Tributaria y Competencia Tributaria.

La primera es, en suma, el poder de establecer contribuciones y es ejercida por el Poder Legislativo y , la segunda, la facultad ejercida a través del Poder Ejecutivo de recibir el pago de los tributos, comprobar el correcto cumplimiento de las normas tributarias y, en su caso, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago. Es consenso que la Competencia Tributaria la ejerce el Ejecutivo Federal y, en todo el orbe, lo hace a través de la Administración Tributaria, la cual asume, en representación del Estado, tanto el papel de autoridad tributaria como de acreedor, es decir, de sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

---

<sup>52</sup> GAITEIRO FORTES, Jaime, "La Administración Tributaria en el Marco de la Organización de la Administración Pública", en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, p. 5. Se hace notar que se utilizó la parte de la definición que es aplicable a México.

### III.C.1. La Administración Tributaria como Sujeto Activo de la Relación Tributaria

Se comentó en el primero capítulo I, que la relación jurídico tributaria supone dos sujetos, uno activo, al que la Ley otorga determinados derechos, poderes y atribuciones, llamado así porque es el que “realiza” las acciones de gestión, incluidas las de cobro y comprobación, y otro pasivo, que es al que la Ley le establece una serie de obligaciones de dar, hacer, no hacer y permitir. La obligación de pago, es llamada comúnmente obligación principal o sustantiva y las otras formales o secundarias,<sup>53</sup> concebidas estas últimas para hacer eficaz la obligación de pago.<sup>54</sup>

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es el ciudadano en su carácter de gobernado. El sujeto activo es el Estado (en cualquiera de sus tres niveles de gobierno), que se hace representar por el Poder Ejecutivo respectivo, el cual, a su vez, actúa a través de la Administración Tributaria.

En este punto, es conveniente recordar un concepto ya analizado en el capítulo anterior, y hacer hincapié en que puede haber varias Administraciones Tributarias, lo que dependerá de la estructura política de cada país.<sup>55</sup> De esta manera, como nuestro país se organiza en base a tres niveles de gobierno, Federal, Estatal y Municipal, habrá Administraciones Tributarias en cada uno de ellos.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Las obligaciones, por ejemplo, serían: de dar, realizar el pago; de hacer, presentar declaraciones; de no hacer, no importar mercancías prohibidas; y, de permitir, el aceptar el ejercicio de facultades de comprobación como sería la auditoría.

<sup>54</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, Harla, México, 1986, p. 109.

<sup>55</sup> Cfr. ANDREOZZI, MANUEL, *op. cit.*, p. 230.

<sup>56</sup> Cfr. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, México, 1977, pp. 97-99.

De esta manera, la Administración Tributaria Federal, en representación del Ejecutivo Federal y, por ende, del Estado Federal Mexicano y como ejecutor de la ley tributaria, es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, en otras palabras, la que tiene la posibilidad de exigir el pago de los créditos fiscales y la que asume el papel de acreedor, en suma, la que ejerce la Competencia Tributaria.

Cabe aquí reiterar la aclaración que hace Mario Pugliese en el sentido de que los servidores públicos (inclusive directivos) que trabajan en la Administración Tributaria no son sujetos activos (ni siquiera partes) en la relación tributaria, sino que sólo son los "...integrantes físicos de los *órganos* por medio de los cuales se expresa la voluntad del Estado, que a su vez es una entidad superior a todos."<sup>57</sup>

Siguiendo la orientación moderna de la Administración Pública, comentada en el apartado III.A.1., se puede válidamente afirmar que la Administración Tributaria presta un servicio público consistente en obtener recursos para financiar las necesidades públicas.<sup>58</sup> Sin una adecuada Administración Tributaria no es posible pensar en un adecuado financiamiento del gasto público y, por ende, del desarrollo.

### **III.C.2. Alcance de la Competencia Tributaria**

Dentro de las funciones de una Administración Tributaria, probablemente la más importante sea velar porque se dé un cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones tributarias. El ejercicio de la competencia tributaria significa precisamente eso: que se dé cumplimiento a la legislación tributaria. El Poder

---

<sup>57</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976, p.218.

<sup>58</sup> Gaiteiro Fortes, Jaime, *La Modernización de la Administración Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dirección General, Madrid, España, 25 de marzo de 1992, p.16.



Legislativo plasma en leyes los anhelos populares en materia tributaria, observando para ello los principios que analizaremos en el capítulo IV.

Toca al Poder Ejecutivo, en estricto cumplimiento al artículo 89 constitucional proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.<sup>59</sup> En materia tributaria eso implica el ejercicio de la competencia tributaria; es decir, convertirse en el representante de la sociedad y actuar como acreedor en materia de contribuciones, en el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, lo que hace a través de la Administración Tributaria.

Por lo que respecta al alcance de esta función, está determinado, en cada país, por el marco jurídico que rige a las contribuciones. En algunos países se dan facultades muy amplias y discrecionales a las Administraciones Tributarias para cumplir con sus funciones, mientras que, en otros se limitan las mismas a procedimientos muy específicos.

Sin embargo, en la gran mayoría, dentro de los cuáles se encuentra el nuestro, se otorgan facultades suficientes para que la Administración Tributaria pueda cumplir con sus funciones, pero se establece la obligación de que se cumplan una serie de modalidades que impriman un sello de legalidad y otorguen seguridad jurídica a los sujetos pasivos frente a la acción de la autoridad.<sup>60</sup>

Lo anterior, nos permite concluir que el ejercicio de la competencia tributaria se encuentra determinado en el marco legal que rige a las contribuciones. Podemos también adelantar que, en México, los procedimientos de actuación de las autoridades tributarias se encuentran, sujetos a principios constitucionales muy definidos y a una legislación secundaria apoyada en medios

---

<sup>59</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 89, fracción I.

<sup>60</sup> No se abunda en explicaciones respecto de este punto, puesto que el capítulo IV se destina específicamente a analizarlo a profundidad.

de defensa (desde recursos administrativos, juicio de nulidad y amparo) diseñados para que en todo momento se encuentre protegido el contribuyente.

### **III.D. Definición de Administración Tributaria**

Como consecuencia de todo lo dicho en este capítulo hasta este momento, podemos aventurar que la administración Tributaria es la parte de la administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia.

De una vez es pertinente aclarar que, al referirnos al concepto "contribuciones" nos referimos, como es lógico, tanto a internas como a contribuciones al comercio exterior, haciendo de lado discusiones respecto a la diferencia entre ambos, puesto que se trata, en los dos casos, precisamente de contribuciones de conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.<sup>61</sup>

### **III.E. Orientación de la Administración Tributaria**

Es menester que recordemos la importancia del ejercicio de la competencia tributaria, que permite al Estado hacerse de los recursos necesarios para financiar el gasto público y con ello cumplir con sus fines. Esto implica una delicada función a cargo de la Administración Tributaria, ya que si no logra el objetivo de un cumplimiento masivo, espontáneo, oportuno y correcto de las

---

<sup>61</sup> Para pronta referencia se menciona que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en "...impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos." Se aprovecha para aclarar que en esta tesis no se tratará nada relacionado con Administración Aduanera, por rebasar su alcance y por constituir en sí mismo, un tema de tesis.

obligaciones tributarias, no se podrá financiar adecuadamente el desarrollo, de ahí su importancia y nuestro interés por precisar sus funciones y orientación.

Los principios de proporcionalidad y equidad permiten un adecuado desarrollo de la función que nos ocupa. Si la Administración Tributaria es ineficiente y el incumplido no ve que su incumplimiento es detectado en tiempo y se sufren las consecuencias que determina la norma tributaria, la impunidad genera un efecto ejemplificativo que merma las arcas públicas al no sentir el incumplido el efecto de una acción justa pero inmediata y fuerte de la autoridad.

El ciudadano tiene derecho a exigir de la Administración Tributaria eficacia y servicio. Las Administraciones Tributarias deben coincidir con el verdadero interés público, consistente en que los impuestos se apliquen con generalidad, justicia y exactitud, según los principios de la justicia tributaria.<sup>62</sup>

No es difícil entender que la función principal de una Administración Tributaria es recaudar. Sin embargo, el propósito principal de este trabajo es desentrañar los límites dentro de los cuales puede actuar para obtener, sin menoscabar el monto de la recaudación, cuidar la seguridad jurídica del contribuyente y la equidad del sistema tributario, lo que no sólo se logra mediante prescripción legal, sino que es fundamental para ello la manera como la autoridad ejerce sus funciones.

De esta manera, las acciones de toda Administración Tributaria deben ser perfectamente coincidentes con los objetivos que el Estado le ha fijado y funcionar con los grupos de contribuyentes como el eslabón que coordine el interés público, entendido en su más amplio sentido, que en la materia tributaria

---

<sup>62</sup> La mayoría de los autores que tocan este tema, coinciden en que la Administración Tributaria debe reaccionar en bien de toda la comunidad, no exclusivamente del elemento "Gobierno". Cfr. PUGLIESE, Mario, *op. cit.*, p. 223. Respecto de los principios de los gravámenes, fueron analizados en el capítulo II.

implica cuidar los intereses de los contribuyentes en su conjunto, para preservar la equidad en la imposición, lo cual no significa pretender que todos paguemos más o menos, sino que todos paguemos lo que sea justo, de conformidad con nuestra capacidad contributiva.

Ha dicho Sáinz de Bujanda que "... la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa... la propia institución del tributo no es concebible ni, por tanto, explicable, sin la continua referencia a los fines estatales y, consiguientemente, a los gastos que generan."<sup>63</sup>

Así, la organización y la gestión de la Administración Tributaria debe corresponder a la realidad de cada país, así como a los objetivos estratégicos que esta se haya fijado.<sup>64</sup> En el caso de México, con un proyecto nacional orientado a un Estado Social de Derecho, no podemos pensar en una Administración Tributaria que no responda ni esté orientada a los objetivos sociales del país.

Dada la importancia que el Sistema Tributario tiene para el desarrollo de cada país, sobre todo en la actualidad, en que los gobiernos no sólo los utilizan con fines fiscales (meramente recaudatorios), sino también extrafiscales, lo que constituye la manera de obtener finanzas públicas sanas, que descansan solamente en el ahorro interno, la "... administración tributaria constituye en rigor, el instrumento del cual dependerá en última instancia, el éxito o fracaso de una - parte esencial de la política fiscal y por ende de la política económica del gobierno."<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema...*, *op. cit.*, p. 491.

<sup>64</sup> Cfr. ETCHEVERRY, Javier, "Organización y Gestión de la Administración Tributaria", en la *27 Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios: Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, pp. 3-20.

<sup>65</sup> CIAT, "La Política Fiscal...", *op. cit.*, p. 97.

Se puede válidamente afirmar, que aún con leyes tributarias que se pudieran calificar de "bien diseñadas", de nada servirían si no se contara con el aparato administrativo que las aplicara con la eficiencia, energía y justicia necesarios. La Administración Tributaria es el órgano ejecutor de la Política Tributaria y es de la que depende en última instancia el éxito o fracaso de la misma, ya que es la que la va a instrumentar.

Cabe también comentar, que lo dicho en el párrafo anterior funciona en sentido contrario: si no hay un sistema tributario adecuado, poco o nada puede hacer la Administración Tributaria para avanzar hacia los fines que busca el Estado. Por ello, se debe poner cuidado en el diseño de ambos. Si la Administración no cuenta con los elementos necesarios para actuar con eficiencia, cualquier esfuerzo de política tributaria se puede convertir en un serio fracaso.

Shoup ha dicho que la Administración Tributaria es la llave de la política fiscal<sup>66</sup> y esto resulta totalmente cierto, puesto que aún las reformas fiscales más profundas, para tener éxito, requieren del apoyo de un aparato administrativo justo, sensible y eficiente, que, teniendo a la mano los elementos para poder cumplir con su función hagan realidad el diseño conceptual que diseñe el Poder Legislativo para un momento determinado de cualquier país.

En este orden de ideas, cabe concluir, como se probará en el capítulo VI, que en México el ejercicio de la competencia tributaria debe orientarse hacia la promoción del cumplimiento voluntario pero con el cuidado de lograr un balance indispensable entre eficiencia y seguridad jurídica.

---

<sup>66</sup> SHOUP, citado por CIAT, *Ibidem*.

### III.F. Organización de una Administración Tributaria

Dos son los elementos que determinan la organización de una Administración Tributaria: sus funciones y su estructura. Las funciones corresponden “..la forma en que se manifiesta un ente...”<sup>67</sup> y la estructura, a la manera en que se distribuyen y vinculan las diversas unidades administrativas encargadas de ejecutar esas funciones.

#### III.F.1. Acción y finalidad de la Administración Tributaria

Para Luqui, el aspecto que analizamos, que él llama “organización de la recaudación”, adquiere singular importancia, ya que no sólo se refiere a la organización administrativa, es decir a la creación de los órganos de la Administración Tributaria y la determinación de sus atribuciones, sino que implica el “...orden con que deben estructurarse los *medios* de que se vale el Estado para cumplir la *función*. Esos medios...son de distinta naturaleza: humanos, legales, mecánicos, físicos, etc., y varían de país a país y de época a época...”<sup>68</sup>

Tomando en cuenta que los fines de la Administración Tributaria deben estar en concordancia con lo que cada país percibe como sus objetivos de política tributaria, además de adecuarse a la realidad y momento de cada nación, podríamos aventurarnos a decir que, los fines de la Administración Tributaria se pueden resumir en dos: Aplicar estrictamente las leyes tributarias con un mínimo de costo tanto para el Gobierno como para los Gobernados; y estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante la justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus funciones y prestación de los servicios a su cargo.

---

<sup>67</sup> DELGADILLO Y LUCERO, *op. cit.*, p. 187.

<sup>68</sup> LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 367.

Con base en esos fines iniciales, debemos hablar de las alternativas para que las Administraciones Tributarias ordenen sus recursos humanos, materiales y financieros en estructuras que les permitan cumplir con sus funciones. Para ello, es menester dedicarnos primero a las funciones, y a las labores de la Administración Tributaria, desde un punto de vista teórico, para luego, una vez identificadas y clasificadas éstas, hablar de las estructuras a través de las cuales pueden ordenar sus recursos.

Como afirma Vallado, para poder diseñar una estructura de organización, es menester conocer "...que es lo que se espera que tal órgano debe hacer y para lograrlo es requisito el poder analizar el cometido asignado al órgano, sin referencia a una estructura determinada."<sup>69</sup>

### **III.F.2. Funciones de una Administración Tributaria**

#### **III.F.2.a. Noción de Función**

Función quiere decir "...[a]cción y ejercicio de un empleo, facultad u oficio".<sup>70</sup> Para el maestro Delgadillo, el concepto adquiere una connotación más profunda en el que el término "función", como se dijo identifica a "...la forma en que se manifiesta un ente, la expresión de su existencia, que puede adquirir distintos matices..."<sup>71</sup> Facultad, a su vez, quiere decir "...[p]oder, derecho para hacer alguna cosa."<sup>72</sup>

Cuando hablamos de funciones, nos referimos a la manifestación *externa* de una determinada organización o persona. En el caso de una Administración

---

<sup>69</sup> VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique, *Principios Generales de Administración Tributaria*, Ed. PAC, México, 1986, p. 25.

<sup>70</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 642.

<sup>71</sup> DELGADILLO Y LUCERO, *op. cit.*, p. 187.

<sup>72</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 603.

Tributaria, se dirigen, como es lógico, al cumplimiento de su encomendado principal, que es recaudar las contribuciones en un determinado Estado.

### **III.F.2.b. Clasificación de las funciones de la Administración Tributaria. Funciones Esenciales y Funciones de Apoyo**

Respecto de las funciones que realiza la Administración Tributaria, el CIAT las ha clasificado en normativas y operativas o en principales y auxiliares.<sup>73</sup> Las primeras, como su nombre lo indica, establecen los criterios de actuación en cada materia. Las operativas se refieren, principalmente, a aquéllas en las que existe una relación con los contribuyentes e implican una aplicación directa de las normas tributarias.

Por otra parte, son funciones esenciales de la Administración Tributaria las de recaudación, de control de obligaciones y la de comprobación del cumplimiento que, en su conjunto, pueden reunirse bajo una denominación común de "función de fiscalización o control."<sup>74</sup>

#### **II.F.2.b.i. Función de recaudación.**

El verbo "recaudar" proviene del latín *recapitare*, que quiere decir recoger. Significa "Cobrar o percibir caudales o efectos...asegurar, poner o tener en custodia, guardar...Alcanzar, conseguir con instancias o súplicas lo que se desea."<sup>75</sup>

Consideramos que las tres acepciones del término resultan útiles para explicar el concepto que analizamos, ya que la función de recaudación involucra

<sup>73</sup> CIAT, "La Política Fiscal...", *op. cit.*, pp. 100-101.

<sup>74</sup> *Idem*, p. 101.

<sup>75</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p.1112.



las actividades dirigidas al cobro de la deuda tributaria, incluyendo en ella aspectos tales como, el cobro propiamente dicho del impuesto, la identificación de contribuyentes morosos en la presentación de declaraciones y en el pago del impuesto, los procedimientos de cobro por vía de ejecución forzada, los regímenes de facilidades de pago y la custodia y concentración de lo recaudado.<sup>76</sup>

En otras palabras, en nuestro sistema, la función recaudatoria tiene por objeto percibir el pago de la deuda tributaria, incluyendo en ella todas las acciones inherentes incluyendo la elaboración de los formularios de declaraciones y de cumplimiento de obligaciones, la recepción del pago, la concentración de los recursos, los medios de apremio, la información del ingreso, la notificación de créditos, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución y el registro contable respectivo, etc.<sup>77</sup>

En todos los países y en la mayoría de los estudios, se considera a esta función como esencial. Es la función primaria de una Administración Tributaria porque es mediante la cual se diseña y opera la forma de recibir el pago de la deuda tributaria, desde, como se dijo, el diseño de formularios, hasta la organización de los medios para recibir el cumplimiento de las obligaciones (por ejemplo, a través de la red bancaria), así como la notificación y la cobranza.

Luis Illanes la considera como una función pasiva, que se reduce a prestar un servicio eficiente desde la presentación de la declaración hasta la percepción del pago y acota que algunas áreas de recaudación realizan tareas que corresponden a la fiscalización, pero eso no se debe confundir<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> CIAT, *op. cit.*, p. 99.

<sup>77</sup> Un autor que ha escrito mucho sobre el tema es Luis Illanes, por ejemplo, *cfr.* ILLANES, Luis, *Armonización a nivel interno de las funciones de la Administración Tributaria*, OEA, documentación técnica DT/99, presentada como ponencia en la XV Asamblea del CIAT, México, 1981, pp. 40-42.

<sup>78</sup> ILLANES y MC ARTHUR, *op. cit.*, pp. 12-14.

No coincidimos con esta apreciación, puesto que las acciones que realiza la autoridad para motivar el cobro son esencialmente "activas", ya que no se espera simplemente a que llegue el contribuyente, sino que la autoridad recaudadora realiza una serie de actividades para hacer más cómodo el entero (como los pagos con tarjetas de crédito y las devoluciones vía depósito en cuenta bancaria) las que implican actividades internas adicionales como el registro del ingreso y su control y concentración, lo cual trataremos más adelante en este mismo capítulo.

Lo mismo se podría decir del respecto del diseño y simplificación de formularios, que es una tarea permanente, la constante relocalización de oficinas, el diseño de sistemas de facilidades de pago, etc. todo lo cual implica una acción (y no una actitud pasiva como pretende el autor citado).

Por último, hay autores que distinguen las labores de cobranza de las de recaudación distinguiéndolas. Nosotros pensamos que estas labores, que tienen por objeto aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo recibir, revisar y registrar los créditos fiscales adeudados al fisco, notificar los créditos, controlar e informar el trámite que guarda la cartera de créditos, emitir órdenes de trabajo, efectuar liquidaciones de honorarios y gastos de ejecución, determinar la aceptación, controlar y actualizar las garantías del interés fiscal, etc., podrían por su importancia, formar una categoría aparte, pero es más conveniente considerarla como un aspecto de la recaudación, ya que tradicionalmente se ha entendido de esta forma y nada se ganaría con clasificarla en forma distinta.<sup>79</sup>

La labor de notificación y cobranza, que tiene por principal finalidad dar a conocer a los deudores la existencia de créditos fiscales a su cargo y hacerlos efectivos mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución

---

<sup>79</sup> QUEZADA ENRÍQUEZ, Moctezuma y CAMPUZANO GRANADOS, Fernando, *El Control de la Gestión en la Administración Tributaria Estatal*, INDETEC, Guadalajara, 1995, pp. 26-35.

(PAE), es una labor pesada, no sólo por el control de los créditos, sino por el seguimiento que se debe efectuar en cada una de las diversas etapas de la cobranza, con las incidencias de los medios de defensa como recursos administrativos, juicio de nulidad y amparo, ya que suspenden el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El citado PAE, es una vía ejecutiva que consiste en "...que la autoridad fiscal, de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial ni de ninguna otra naturaleza, puede trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos y el producto de la venta aplicarlo al pago de los créditos fiscales insolutos."<sup>80</sup>

Desde el siglo pasado se dejó clara por la Suprema Corte de Justicia la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva por las razones que resume Mabarak: no sería correcto, por el principio de división de poderes que el Ejecutivo tuviera que acudir al Judicial para recuperar un ingreso fiscal cuando el deudor se resiste a pagarlo; los créditos fiscales son de derecho público y tienen una naturaleza diferente a los civiles; no se violentan las garantías individuales con el PAE puesto que éste se inicia hasta después de que venció el plazo para pagar o hacer valer sus medios de defensa; como los ingresos fiscales tienden a satisfacer necesidades colectivas, no es válido que el fisco tenga que recurrir a un juicio para hacer efectivo un crédito por el daño que se generaría a la colectividad por el retraso; el PAE no es arbitrario, ya que es un procedimiento previamente establecido por las leyes.<sup>81</sup>

Al respecto, valga simplemente, por cuestiones de alcance de nuestro trabajo, comentar que esta facultad permite que el Estado tenga garantizada una

---

<sup>80</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Mc Graw-Hill, México, 1995, p. 229. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 10ª ed., Porrúa, México, 1981, p. 727-729.

<sup>81</sup> MABARAK CERECEDO, *Idem.*, pp. 230-231. Cfr. VALLARTA, Ignacio Luis, *Archivo Inédito*, Tomo II, *Vallarta Jurista*, compilador Manuel González Oropeza, Poder Ejecutivo Federal, México, México, 1993, pp. 417-460.

oportuna recuperación de ingresos que le permiten cumplir con sus fines. Es un bien jurídico superior el de la colectividad, que el del gobernado en lo individual, por lo que no es conveniente arriesgar una oportuna recaudación de ingresos que se destina a financiar el desarrollo.

Se completa esta idea con una frase que aparece en las Consideraciones Generales del Proyecto de Modelo de Código Tributario CIAT: "...si se profundiza en la esencia del fenómeno de la tributación, podría entenderse que el conflicto se produce entre un ciudadano, obligado tributario, y millones de ciudadanos que podrán verse afectados en su derecho, por un lado, al privárseles de ciertos bienes o servicios que les deberían ser prestados por el Estado, y, por otro, al tener que sujetarse a una tributación no igualitaria."<sup>82</sup>

El PAE se encuentra contenido en el capítulo IV del título V del Código Fiscal de la Federación (artículos 145 al 196) y en el capítulo IV (artículos 60 al 76) de su Reglamento. En resumen, el procedimiento es así:

Cuando la autoridad determina un crédito a cargo de un contribuyente, la existencia de dicho crédito se da a conocer formalmente al deudor a través de la notificación, acto que reviste particular trascendencia, puesto que una resolución que se dicte y no se notifique o se notifique mal (incumpliendo con las formalidades prescritas en las normas mencionadas), no le para perjuicio al interesado. El procedimiento para efectuar esta notificaciones, así como para garantizar el interés fiscal se encuentra establecido por el propio Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 134 a 144.

De conformidad con el artículo 65 del citado Código Federal los créditos fiscales deben pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios dentro de los

---

<sup>82</sup> CIAT, *Proyecto de Modelo de Código Tributario*, Congreso Internacional de Justicia Administrativa, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996, p. 2.

cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

Si el crédito no es pagado oportunamente, la autoridad tributaria inicia el procedimiento económico-coactivo que mencionamos atrás, llamado "Procedimiento Administrativo de Ejecución" (PAE), a través del cual se obtiene el cobro forzado del adeudo. La autoridad administrativa fiscal, sin necesidad de acudir al Poder Judicial, cuenta con este instrumento rápido y expedito que puede culminar con el remate de los bienes del contribuyente, previamente embargados, cuyo producto se aplicará al pago del crédito fiscal.

El PAE se inicia precisamente con la notificación del requerimiento, por el que se exige el pago de un crédito que se adeuda al fisco (por cualquier motivo: determinación, dejar de pagar un crédito en parcialidades, etc.). Si no se paga el crédito más los gastos de ejecución, en ese momento o en el plazo establecido (tratándose de incumplimiento en pago en parcialidades, errores aritméticos y infracciones a obligaciones secundarias), se procede a embargar bienes suficientes señalados por el deudor o, en su defecto, por el ejecutor. Después del embargo, los cuales serán rematados en almoneda pública.

Evidentemente que el PAE es mucho más complicado que lo que aquí se expuso, existiendo figuras como el interventor con cargo a la caja, el interventor-administrador, la segunda almoneda, el embargo precautorio y la garantía del crédito fiscal<sup>83</sup> que, sin embargo, su análisis exhaustivo rebasa el alcance de esta tesis puesto que en sí mismos serían tema de tesis y en este apartado

---

<sup>83</sup> Tampoco se analizan las formas y requerimientos para garantizar adecuadamente el crédito fiscal, ni los casos de suspensión del PAE, ni se entra en la explicación de que en México si bien existe la presunción de legalidad de las resoluciones administrativas, si estas son recurridas, sólo se busca que el crédito esté adecuadamente garantizado y en ciertos casos como los recursos administrativos ni eso, puesto que el plazo para garantizar es mayor al de la *negativa ficta* (ver art. 144, 2º párrafo, del Código Fiscal de la Federación).

exclusivamente se abarca la explicación somera de la función para comprender qué es lo que hace una Administración Tributaria.

Se puede concluir este apartado con comentar que constantemente se diseñan y proponen innovaciones para ordenar y controlar mejor el cada vez mayor volumen de créditos, buscando proteger el interés del fisco federal como, por ejemplo, a través de la bóveda de créditos y del control computarizado tanto de ellos como de los bienes embargados, que permiten que los expedientes integrados tengan seguridad en su custodia y los créditos en sí mismos, oportunidad en su reclamo.

#### **II.F.2.b.ii. Función de Control de Obligaciones**

El control de obligaciones, normalmente realizado por las áreas de recaudación, consiste en las acciones que realiza la Administración Tributaria para lograr el cumplimiento coactivo por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones periódicas omitidas, así como para identificar a los incumplidos detectando que obligaciones omitió y determinando qué se va a hacer para que cumplan.

La vigilancia del cumplimiento por parte del contribuyente, incluye la emisión de los documentos de gestión y la retroalimentación de las inconsistencias detectadas en el proceso de notificación, lo que permite la depuración de la base de datos del registro de la cual se tratará un poco más adelante, pero que, cuando es confiable, permite que el fisco realice en forma eficiente sus acciones, evitando molestias innecesarias a los contribuyentes al no emitir documentos de gestión improcedentes, es decir donde se requiere el cumplimiento de alguna obligación que el contribuyente ya realizó.

Así, el control de obligaciones, implica llevar el seguimiento del adecuado y oportuno cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de cada uno de los contribuyentes. Abarca también la realización de labores de recordatorio desde aquellas con carácter amigable (p.e. llamadas telefónicas o cartas de exhortación), hasta la emisión de requerimientos de cumplimiento de obligación o de pago. Asimismo, implica verificación del cumplimiento de obligaciones formales, control de contribuyentes por segmentos (p.e. contribuyentes considerados como “grandes”, a través de la Administración Especial de Recaudación), etc.

Nuestro Código Fiscal contempla una serie de acciones de control, además de los requerimientos de obligaciones, como las solicitudes de información adicional a la asentada en las declaraciones (art. 41-A); el cobro provisional de contribuciones; cuando se omite presentar una declaración periódica (art. 41-I); el embargo precautorio (art. 41-II) y la imposición de multas (art. 41-III).<sup>84</sup>

Por la otra parte, en su artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, establece un procedimiento de “justicia de ventanilla” en el que de forma ágil (6 días hábiles) se dejan sin efectos multas y requerimientos improcedentes sobre cumplimiento de obligaciones formales. El antecedente era el artículo 44-bis del Reglamento del propio Código, que contiene un procedimiento de simplificación en trámites de solventación de requerimientos que estaba muy limitado, por lo que la idea del 33-A es generar una vía de resolución ágil, sencilla y directa, sin que sea considerada instancia, para que no se “cruce” con los medios de defensa ya existentes.<sup>85</sup>

Esta función es muy importante, sobre todo en un sistema de autodeterminación de los gravámenes como el nuestro, para lo cual es necesaria

---

<sup>84</sup> Código Fiscal de la Federación, artículos 41 y 41-A.

<sup>85</sup> *Idem*, artículo 33-A.; y, artículo 44-Bis del Reglamento del Código Fiscal.

una acción coordinada del fisco, que motive el cumplimiento mediante la eficacia en las acciones.<sup>86</sup>

Un adecuado control de obligaciones permite al fisco tener una presencia adecuada, ya que, cuando se ejerce en forma eficiente, el contribuyente "siente" la presencia de un fisco enérgico pero justo, pendiente del cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos. Sin embargo, una mala realización de esta función (como sería el ejemplo que se comentó de la emisión de requerimientos improcedentes) implica molestias innecesarias que en vez de motivar el cumplimiento lo inhiben.

En México, el avance en materia de cómputo permite que el seguimiento y emisión de requerimientos se pueda hacer en forma automatizada, liberando de una gran carga de trabajo a la Administración Tributaria .

Se ha considerado siempre que esta función es una alternativa muy viable al ejercicio de la facultad de comprobación puesto que genera presencia del fisco frente al contribuyente y motiva el cumplimiento, por lo cual se ha hecho hincapié en varios foros respecto de la necesidad de simplificar e integrar las funciones, de manera que el control sea eficiente y no se den molestias innecesarias al contribuyente.

Toda Administración Tributaria debe tender a fortalecer su capacidad administrativa para poder llevar a sus últimas consecuencias los asuntos, a efecto de que no queden acciones inconclusas, que perjudican la actualización de la base de datos y deterioran la imagen del fisco al no cumplir lo que se amenaza por una parte, o molestar sin razón al contribuyente.

---

<sup>86</sup> Cfr. ZONA VI (ESTADOS DE MÉXICO, DISTRITO FEDERAL, GUERRERO Y MORELOS), *Incremento a la Recaudación*, Ponencia presentada en la Segunda Reunión Anual Conjunta del Grupo Técnico de Recaudación e Informática y de Administraciones Fiscales Regionales, Puebla, agosto de 1985, pp. 10-20.



Es en la parte relativa a la promoción del cumplimiento voluntario, materia donde el principio de comodidad de Adam Smith que ya analizamos, tiene su ejemplo más claro, ya que es en donde se facilita el cumplimiento y por ende, se motiva.

Es preocupación manifiesta de la Administración Tributaria la promoción masiva del cumplimiento voluntario. Cómo hacer que el contribuyente cumpla *motu proprio* con su obligación, requiere de una acción decisiva, armónica y coordinada de todos los sectores y auxiliares de la Administración Tributaria.

Para ello, la Administración Tributaria Mexicana, debe utilizar todos los medios de acercamiento y promotores con que cuenta a efecto de eliminar en lo posible los obstáculos para el contribuyente y de esa manera, facilitarle el cumplimiento de su obligación. Se considera que las comodidades, facilidades y adecuado trato y servicio, resultan en un muy buen aliciente al cumplimiento, lo cual no es nuevo, sino, como se analiza en el apartado II.D.1.c. del capítulo II, es uno de los principios de los tributos, propugnado por Adam Smith.

Actualmente se cuenta con una red nacional de Oficinas, apoyada por programas de carácter nacional como orientación masiva y difusión, formularios oficiales, asistencia, extensión de horarios para atención al público, etc., además de una amplia y adecuada localización de las administraciones locales y las declaraciones se presentan en la red bancaria, la cual cuenta con una gran amplitud y cobertura.

Cabe completar este apartado, comentando que existe una gran diversidad de mecanismos adicionales establecidos en la legislación, cuya finalidad es inducir al cumplimiento, como: la posibilidad de pagar en parcialidades; el sistema de retenciones y anticipos que facilita el pago y asegura la recaudación; la integración entre todos los impuestos; la cada vez mayor posibilidad de

compensar créditos fiscales, las declaraciones complementarias (corregir errores en forma espontánea), etc. Sin embargo, como veremos en el capítulo VI, todavía queda mucho camino por recorrer, la Administración Tributaria debe integrarse en base de datos y coordinar sus acciones; mejorar la calidad de sus servicios; y, con gran imaginación, promover el cumplimiento.

### **III.F.2.c.iii. Función de comprobación del cumplimiento. Facultades**

En nuestro sistema, de autodeterminación de los gravámenes como ya explicaremos, la autoridad se reserva la posibilidad de realizar actos de control y revisión sobre los contribuyentes, para verificar su grado de cumplimiento. aún cuando algunos autores en la materia reúnen ambas funciones en una sola, como vimos en el apartado inmediato anterior y como se deducirá de éste, son labores totalmente distintas, aunque comparten la misma finalidad.<sup>87</sup>

Sin embargo, coincidiríamos en ubicarlos a ambos en un género "actos de inspección fiscal"<sup>88</sup> subdivididos en "actos de control del cumplimiento" y "actos de fiscalización" (también llamados "de auditoría").

Los "actos de control del cumplimiento" abarcan, como ya se especificó y a grandes rasgos, verificación de inscripción en el RFC y en los diversos padrones, revisión aritmética de declaraciones, revisión computarizada (o manual) del cumplimiento de obligaciones, emisión de "acciones de gestión" (como requerimientos de cumplimiento de obligaciones o de pago), programas masivos de verificación del cumplimiento de obligaciones formales (principalmente inscripción al RFC y presentación de declaraciones), etc.

---

<sup>87</sup> Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 169

<sup>88</sup> Esta denominación la utiliza la Dra. Mabarak, pero, como se explica en el texto, creemos que debe subdividirse como se explica. Cfr. *Ibidem*.

Cabe reconocer que la última labor citada se encuentra en el límite de ambas y podría ser válidamente ubicada como revisión, aunque tradicionalmente se ha realizado por las áreas de recaudación en razón de no ser muy especializada, de que se realiza a través de formatos e instrumentos que completan las labores de control y de que es mejor utilizar al personal para que realice exclusivamente funciones para las que se encuentra especializado (los auditores, auditorías y los verificadores, verificaciones), independientemente de que los grados de preparación que se requieren para ambas funciones son totalmente distintos.

Los “actos de fiscalización” se centran en revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, no sólo el cumplimiento, sino el grado de cumplimiento del contribuyente, lo cual generalmente se realiza mediante la revisión de su contabilidad, la expedición de comprobantes, y, además, el cumplimiento de las obligaciones como presentación de avisos y declaraciones y, en su caso, el pago correcto. Obviamente que este último aspecto (cumplimiento de obligaciones) se realiza con mucho mayor profundidad que en el control de obligaciones, puesto que en la fiscalización se verifica, se reitera, el correcto cumplimiento y no sólo el cumplimiento.<sup>89</sup>

En otras palabras, la función de auditoría o, más propiamente, fiscalización, se refiere, principalmente, a la verificación, la comprobación, que hacen las autoridades fiscales o sus auxiliares, en sus propias oficinas, en el domicilio de los contribuyentes o en el de terceros (a través de las llamadas “compulsas”), del correcto cumplimiento de las normas tributarias por parte de los sujetos pasivos de los gravámenes, induciéndolos a su cumplimiento. También abarca la

---

<sup>89</sup> Para un completo estudio de lo que significa la auditoría, existe un volumen completo, de Luis Illanes, muy parecido al publicado en Santo Domingo: ILLANES, Luis, *Fiscalización, Cumplimiento Forzado de las Obligaciones*, vol. III, INCAFI, México, 1994.

verificación y, en su caso, aseguramiento, de todo tipo de bienes en tránsito o que ingresen o salgan del país.

En resumen, es la acción por virtud de la cual se revisa y evalúa el cumplimiento oportuno y correcto de la legislación tributaria por parte de los contribuyentes. Es una función verdaderamente activa, a través de la cual el Estado verifica que todos contribuyan al gasto público de conformidad con su capacidad contributiva y con apego a la Ley.

Es tal la importancia de esta función, que algunos autores la consideran una de las dos funciones básicas de cualquier sistema tributario, en virtud de que de su efectividad depende el porcentaje de evasión fiscal de cada nación.<sup>90</sup> La fiscalización tiene como objetivos elevar el cumplimiento voluntario, fortalecer las finanzas públicas, mejorar la equidad de nuestro sistema tributario y combatir la evasión.<sup>91</sup>

El sistema de fiscalización, por sus consecuencias, constituye un fuerte instrumento para promover el cumplimiento, ya que al tener serias repercusiones sobre el revisado al que se le descubren omisiones o incumplimientos, constituye un ejemplo sobre otros gobernados que se encuentren en la misma situación.

En forma inmediata, persigue, mediante un efecto ejemplificativo multiplicador, generar una sensación de riesgo en el incumplido que lo induzca a cumplir con sus obligaciones y de alivio en el cumplido, de que el principio de equidad tributaria se respetara. De esta manera y a mediano plazo, la fiscalización busca alentar el cumplimiento voluntario.

---

<sup>90</sup> NOWAK, Norman, *Teoría y Práctica de la Administración Fiscal*, Trad. Mauricio Kitaigorodzki, Amorrortu Editores, Buenos Aires, 1970, p. 69.

<sup>91</sup> ALVAREZ ARANA, José Federico, *Programación y Selección de Contribuyentes en la Fiscalización*, INDETEC, Guadalajara, 1995, pp. 16-17.

Respecto del fundamento jurídico para realizar esta función, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su antepenúltimo párrafo que “[l]a autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”<sup>92</sup> A esto, se deben adicionar los principios constitucionales que se analizan en el capítulo IV los que, en conjunto con lo que en seguida mencionaremos, constituyen el marco jurídico de la función.

Para ello, el Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad tributaria facultades precisas, que le imprimen validez a sus actuaciones, dotando de seguridad jurídica al contribuyente respecto del límite de dichas actuaciones, las cuales se encuentran precisadas en los artículos 42 al 65 del Código Fiscal de la Federación.<sup>93</sup>

Adicionalmente, el artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción I, tan citada en este trabajo, otorga facultades, como dijimos, de promulgar y ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las mismas. De aquí derivamos la facultad de, en cumplimiento de los artículos ya mencionados realizar las funciones de fiscalización necesarias para el cumplimiento de las leyes fiscales, siguiendo las formalidades que establecen tanto la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como el Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>92</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 16.

<sup>93</sup> Código Fiscal de la Federación, artículos 42 al 65.

Asimismo, el artículo 31 fracciones XI y XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para, textualmente:

“XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

XII. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.”<sup>94</sup>

Como podemos apreciar, en la Ley Orgánica de la Administración Pública, que a su vez, reglamenta el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,<sup>95</sup> se otorgan facultades suficientes para el cumplimiento de la función que nos ocupa.

Por otra parte, la Ley y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria otorgan las facultades específicas a las unidades administrativas encargadas de ejercerlas, como se analizará en el capítulo respectivo.

Por lo que toca a las características de la fiscalización, tradicionalmente se ha considerado que esta función debe ser selectiva, universal y eficaz. Selectiva en virtud de que es imposible materialmente fiscalizar en forma simultánea a todo el universo de contribuyentes, por lo que, dado lo costoso y escaso de los recursos que se utilizan (incluyendo personal) se debe fiscalizar en donde se reditúen mayores beneficios para la Administración Tributaria, principalmente en

---

<sup>94</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 31, fracciones XII y XIII.

<sup>95</sup> El artículo 90 establece que “[...]a Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado...”.

materia de efecto ejemplificativo, o en donde se requiera por las características del sector de que se trate (por ejemplo, su comportamiento fiscal).<sup>96</sup>

Lo universal estriba en que los programas de fiscalización deben abarcar a todos los sectores que conforman el universo de contribuyentes, para que, sin revisarlos a todos, todos perciban tanto la imagen de un fisco eficaz y presente, como la posibilidad de ser revisados en cualquier momento.<sup>97</sup>

Por lo que toca a la eficacia, se refiere a que la fiscalización debe contribuir verdaderamente a transformar el comportamiento de la masa de contribuyentes, mediante oportunidad, profundidad y firmeza, siempre acompañadas de respeto al contribuyente y a las formalidades que deben revestir este tipo de actos.

En estas condiciones, la "población objetivo" de una auditoría debe ser la que se ubique en lo que se ha identificado como "brechas de evasión" y que abarca a los no registrados, los que no cumplen y los que cumplen mal, tratando de buscar más bien ejemplos que recaudar a través de la fiscalización, ya que el ideal no es recaudar a través de la fiscalización (porque esto es desviar sus objetivos), sino que cada peso gastado reditúe indirectamente en un mejoramiento global del cumplimiento voluntario.

Esto anterior no quiere decir que se deje de profundizar en las auditorías, de ninguna manera. Lo que quiere decir es que es un error que los programas se basen en una recuperación económica puesto que, por una parte, se presiona al grupo de auditores a "encontrar algo" aunque no lo haya, lo que puede derivar en problemas de abuso de autoridad y, por la otra, el ideal no es "encontrar algo" siempre, sino todo lo contrario, constatar que el sistema de autodeterminación de

---

<sup>96</sup> ALVAREZ ARANA, José Federico, *op. cit.*, pp.17-18.

<sup>97</sup> *Idem*, p. 19.

los gravámenes es eficaz, puesto que los contribuyentes están cumpliendo en forma espontánea, oportuna y correcta.

Luis Illanes se pronuncia en este mismo sentido, al señalar que el sistema de cumplimiento debe estar estructurado para promover el cumplimiento y sobre esta idea se debe orientar todo el proceso de control, lo que "... implica abandonar la idea de represión de la evasión, constituyendo el riesgo por incumplimiento a través de la amenaza de una sanción muy severa, que por remota se torna incierta y por incierta se asume como riesgo y se frustran sus objetivos, para reemplazar ese riesgo por la probabilidad cada vez creciente de tener que cumplir forzosamente la obligación omitida, cada vez en términos más gravosos."<sup>98</sup>

De hecho, la labor de fiscalización es tan especializada que se ha escrito mucho sobre una serie de controles que se deben establecer para que ésta sea eficaz y sobre las unidades de medida que se deben tomar. Respecto de las primeras, existen controles para cada uno de los tipos de fiscalización y rebasa nuestro propósito analizar cada uno de ellos.<sup>99</sup> Por lo que toca a las unidades de medida, generalmente se aplican cantidad, calidad, duración y costo, para comparar estas variables y buscar que cada vez haya una mejor relación que permita profundizar más en el trabajo.<sup>100</sup>

Podemos clasificar a los sistemas de comprobación en directos e indirectos. Los directos incluyen visitas domiciliarias profundas, que se conocen como "auditorías directas" y que el artículo 16 Constitucional y el Código Fiscal de la Federación ha reglamentado precisamente,<sup>101</sup> así como la práctica procesal, ya

---

<sup>98</sup> ILLANES, Luis, *Fiscalización...*, *op. cit.*, p. 27.

<sup>99</sup> Cfr. HERNÁNDEZ ALVAREZ, Manuel, *Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría, guía básica del curso*, INDETEC, Guadalajara, 1995, pp. 43-162.

<sup>100</sup> LARIOS CONTRERAS, Cesareo, *Proceso Administrativo de la Fiscalización Coordinada*, INDETEC, Guadalajara, 1995, pp. 174-178.

<sup>101</sup> Código Fiscal de la Federación, artículos 42 al 49, 53 y 55 al 62. En el caso del artículo 62, se regula un procedimiento especial para verificar comprobantes fiscales en el que no hay citatorio, por la necesidad de



que tanto el Tribunal Fiscal de la Federación como el Poder Judicial Federal han completado los requisitos para que la acción de molestia más notoria de la autoridad tributaria se realice dentro de los parámetros legales que aseguren seguridad jurídica al gobernado.

Tan es molesta esta acción para el contribuyente que es revisado, que el Legislador ha reconocido que debe tener un límite temporal para ejercerse, y se deben cuidar todos los pasos para que esta acción de molestia sea válida, tal y como lo establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.<sup>102</sup> Consideramos como parte de la revisión directa, a la práctica de avalúos de mercancías, la verificación de bienes en tránsito o que ingresan o salen del país, la práctica de compulsas en el domicilio de terceros y la práctica de visitas domiciliarias a responsables solidarios.

En suma el proceso de una revisión directa abarca la planeación; la programación y selección de contribuyentes, la expedición de la orden correspondiente; la aplicación de los métodos de revisión (según el tipo de revisión); en su caso, la determinación del crédito; y, la evaluación de los resultados.<sup>103</sup>

La fiscalización indirecta o de escritorio, se lleva a cabo en las oficinas de la propia autoridad revisora y se divide (en lo fundamental) en revisión de declaraciones y de dictámenes, aspectos que también han sido motivo de reglamentación precisa. En estos casos, la revisión se efectúa solicitando información y documentación al contribuyente, la cual es valorada por la autoridad

---

que, en este tipo de revisiones, exista el llamado "factor sorpresa", ya que resultaría absurdo dejar un citatorio para que el día siguiente se revise si empiezan o no a expedir comprobantes.

<sup>102</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 46-A, que establece, en suma, que para empresas no consideradas como "grandes" el plazo de conclusión de una visita domiciliaria es de 6 meses.

<sup>103</sup> Cfr. HERNÁNDEZ ALVAREZ, MANUEL, *op. cit.*, pp. 20-38. Para una exposición del proceso de fiscalización, cfr. URBINA NANDAYAPA, ARTURO, "Los Delitos Fiscales en México", en *Prontuario de Actualización Fiscal PAF*, año IX, número 194, noviembre de 1997, p. 52.

en sus oficinas. También se considera como fiscalización indirecta, la solicitud de documentos a terceros y a responsables solidarios para que los presenten en las oficinas de la autoridad.<sup>104</sup>

Es obvio que para todas estas revisiones, existe toda una labor interna que realiza la autoridad para determinar a quien se debe auditar y porqué. De hecho la programación de auditorías se ha convertido en un aspecto toral, ya que de esa labor depende que se incida en los sectores que incumplen y, sobre todo, que no se moleste a aquellos que si cumplen.

Cabe aquí aclarar que el sistema de cómputo permite realizar la comparación automática de datos por contribuyente o por grupos de contribuyentes, constituyéndose en un poderoso elemento para, mediante las inconsistencias obtenidas de las cruza de información, poder dirigir los importantes recursos de fiscalización hacia donde se necesiten y evitar molestias innecesarias a los cumplidos.

Por último, cabe comentar que ha sido ampliamente discutido si la Fiscalización debe incluir la labor de determinación del crédito tributario. Como veremos en el capítulo IV, nuestra Administración Tributaria se ha inclinado porque así debe ser. Nosotros consideramos que esto es correcto, puesto que quien revisa tiene los elementos para emitir una justa apreciación respecto de lo que se revisó, claro está con un estrecho apoyo de las áreas jurídicas, para emitirlo cumpliendo los requisitos que dispone la legislación.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Código Fiscal de la Federación, artículos 42, fracciones I, II, IV y VI; 42-A; y, 48.

<sup>105</sup> La determinación en cantidad líquida de las contribuciones omitidas mediante resolución también cuenta con reglamentación precisa en el art. 51 del Código Fiscal de la Federación, además de, en lo conducente, los artículos 54 al 63. Para una exposición más profunda de este tema, consultar a JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario Parte Sustantiva*, 2ª edición, ECASA, México, 1985, pp. 258-266.

Concluimos manifestando que la función de comprobación del cumplimiento constituye un fuerte apoyo para el éxito de cualquier Administración Tributaria, ya que dependiendo del efecto ejemplificativo que logre en su actuación, depende en gran medida el grado de cumplimiento voluntario. Si no se logra imponer una aceptable "probabilidad" o riesgo de que el incumplimiento no quedará impune, además de la inequidad resultante para quien si cumple, lo más probable es que se desmotive el cumplimiento.

#### **III.F.2.b.iv. Funciones auxiliares o de apoyo de la Administración Tributaria**

Como funciones auxiliares o de apoyo se ubican aquellas que constituyen la base para el desarrollo de las labores principales. Entre este tipo de tareas, se identifican las siguientes, incluyendo algunas que hemos agregado a la clasificación del CIAT: registro de contribuyentes, jurídica de ingresos, recursos humanos, contabilidad de ingresos e informática, y asistencia al contribuyente.

##### **1. Registro de contribuyentes**

Esta labor involucra el manejo del archivo que contiene la identificación del contribuyente y a través del cual se pueden ejecutar todas las actividades vinculadas a la fiscalización o control del mismo, especialmente en lo relacionado con la cuenta corriente y su repercusión en aspectos de recaudación y auditoría.

En otras palabras, tiene como objetivo proporcionar los medios para que la administración de ingresos pueda identificar, clasificar y obtener información respecto de las personas físicas y morales que tienen la obligación de presentar declaraciones o efectuar pagos periódicos al fisco estatal. Incluye, además,

inscribir y emitir las cédulas correspondientes a los contribuyentes, capturar los movimientos del padrón y realizar acciones de verificación.<sup>106</sup>

Aún cuando se trata de una función de apoyo, es básica para el desarrollo de las demás funciones, puesto que permite al fisco estar permanentemente actualizado respecto de los contribuyentes a su cargo, sus domicilios, sus ocupaciones, las obligaciones a que están sujetos, el cumplimiento de sus obligaciones, etc.

Es el punto real de partida del Proceso Recaudatorio. Sin un adecuado registro no se puede hablar de fiscalización o de control de obligaciones. No es una exageración calificarla como la columna vertebral del proceso recaudatorio, ya que provee la información sistemática acerca del universo de contribuyentes en sus datos de identificación y las obligaciones fiscales a que están sujetos, permitiendo a la autoridad fiscal conocer a los sujetos de los gravámenes, con la información que se requiere para poderlos controlar: quien es, donde se encuentra, cuál es su actividad y qué obligaciones tiene que cumplir.

Es un requisito sin el cual no puede funcionar eficientemente el fisco, ya que para administrar y controlar a los cumplidos, perseguir a los incumplidos y realizar las demás funciones de la Administración Tributaria, primero se tiene que contar con información precisa respecto de los contribuyentes.

Sin un adecuado registro, suena obvio predecir que el éxito de la Administración Tributaria será muy limitado, ya que no podrá actuar si no sabe quien es el que incumple y menos si no sabe quien debe cumplir. La carencia de un registro adecuado casi nulifica la existencia de la autoridad fiscal, dando al

---

<sup>106</sup> QUEZADA Y CAMPUZANO, *op. cit.*, p. 32; y a VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique, *op. cit.*, pp. 89-97.

incumplido la imagen de un fisco impotente y, por lo tanto, la seguridad de que no sufrirá ninguna consecuencia por su incumplimiento.<sup>107</sup>

Para esto, el registro se basa en un concepto de clave alfanumérica a 13 posiciones que constituye la "llave de acceso", la manera de entrar a la "cuenta única". Esta cuenta contiene todos los datos de identificación del contribuyente, las obligaciones a las que se encuentra afecto, su cumplimiento y los actos de autoridad de que ha sido objeto por incumplimiento, por lo que se constituye en la base del éxito del Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Sin embargo, para esto, es necesario que el registro se mantenga permanentemente actualizado, y, además que sea completo, oportuno y confiable,<sup>108</sup> para lo cual se deben alimentar los movimientos para su afectación y la revisión de los movimientos operados, así como el establecimiento de criterios para la actualización al archivo de la cuenta única. Aquí radica uno de los principales y recurrentes problemas de la Administración Tributaria, ya que, todavía en la actualidad no se ha podido concretar que se cuente con un registro totalmente integrado.

Esta actualización permanente se encuentra prevista a través de la obligación, en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, de presentar las declaraciones y los avisos que establezcan las leyes tributarias, así como su solicitud de inscripción en el RFC, en las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de que en el propio artículo se establece la posibilidad de que la autoridad los rechace, por ejemplo, por no anotar su clave.<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> Zona VI, *op. cit.*, p. 11.

<sup>108</sup> Este concepto central del registro federal de contribuyentes ha sido consenso desde el momento en que se estableció el Modelo Integral de Recaudación, Cfr. DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *Relatoría de la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales*, (relator: Manuel Hallivis Pelayo), Zapopan, Jalisco, 16 al 20 de julio de 1984, pp. 5-6.

<sup>109</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 31.

La complejidad de esta función estriba precisamente en "...el volumen de información que se procesa y en la necesidad de mantenerlo actualizado, la eficacia del registro depende, en última instancia, del grado en que la información...se apegue a la realidad cambiante."<sup>110</sup>

El concepto de registro debe evolucionar hasta dar respuesta a todas las interrogantes respecto de cualquier contribuyente, debiendo conocer no sólo su nivel de cumplimiento, sino todo aquello en lo que tenga relación con el fisco, como consultas, autorizaciones, compensaciones, devoluciones, pagos en parcialidades, etc., con lo cual no sólo se le controlará mejor, sino también se le prestará un servicio adecuado.

El contar con un registro actualizado y confiable, da como consecuencia una Administración Tributaria más integrada y con los instrumentos adecuados para que actúe eficientemente y con menos molestias al contribuyente, ya que no se le molestará innecesariamente, pero en todo momento se tendrá acceso a su historial y se le podrá localizar en el lugar donde se encuentre, con lo que se dificulta la evasión y se mejora la imagen del fisco.

## **2. Jurídica o Técnica de ingresos**

Dado el evidente el contenido jurídico de las relaciones fisco-contribuyente, la función legal constituye un soporte sustancial de toda la gestión de la administración tributarla, principalmente en cuanto a asegurar la correcta aplicación de las normas tributarlas, tanto por parte de la administración como por el contribuyente. Esta labor se realiza mediante una asesoría jurídica a las demás áreas de la Administración Tributaria, así como la resolución de consultas, recursos administrativos y la defensa en juicio del fisco.

---

<sup>110</sup> González Herrera, Saúl, citado en *Relatoría...*, *idem*, p. 6.

Esta labor, que se manifiesta en forma principal en la emisión de normatividad interna, genera homogeneidad en los criterios de aplicación y, por ende, en las acciones del fisco. Además induce a la Administración Tributaria en su conjunto a actuar con pleno apego al marco jurídico que le rige, lo que redundará, en última instancia, en una motivación al cumplimiento.

Adicionalmente, se encarga, de prestar una facilidad que podría encuadrarse dentro de "servicios al contribuyente", pero que la debe realizar el área jurídica por ser cuestión de aplicación de normas tributarias, y consiste en la resolución a las consultas o solicitudes de autorización que los particulares plantean permite que estos obtengan certeza en sus actuaciones o solución a posibles casos de excepción.

### **3. Recursos Humanos y Materiales**

La función de recursos humanos es crucial. La administración de personal representa una función natural en cualquier organización, y por supuesto ello tiene particular énfasis en una labor tan sensible como la que realiza la Administración Tributaria, sobre todo en cuanto a la actividad de adiestramiento y de control de quienes tienen la delicada responsabilidad de ejercerla y que significan la imagen del fisco con los contribuyentes.

La legislación en esta materia se remite al Derecho Laboral Burocrático, fundamentado en el apartado B del artículo 123 Constitucional y toda la legislación reglamentaria del mismo, incluido lo relativo al ISSSTE, que simplemente se menciona para no dejar trunco el trabajo, pero que rebasa el alcance de esta tesis analizar, puesto que es la misma legislación que rige a todos los trabajadores al servicio del Estado.

Por lo que respecta a recursos materiales, también es de importancia, puesto que permite que los administradores tributarios cuenten con los elementos técnicos y materiales necesarios para cumplir sus funciones.

Esta función, también tiene una normatividad muy precisa para todo el gobierno federal, incluyendo aspectos como derecho presupuestario y la materia de obras públicas y adquisiciones, cuya legislación, reglamentaria del artículo 134 constitucional es muy estricta. Sin embargo, también es pertinente aclarar que no se estudia en este trabajo porque rebasa los alcances del mismo.

#### **4. Contabilidad de ingresos e informática**

La contabilidad de ingresos y los sistemas de información, son un elemento de apoyo fundamental para el control de gestión de la administración tributaria y la toma de decisiones a todos los niveles. Son las "actividades necesarias para obtener el estricto control y concentración de lo recaudado, así como el registro contable de los ingresos, conforme a las disposiciones legales aplicables en la materia"<sup>111</sup>.

Como la contabilización de recursos, la transferencia de fondos y la rendición oportuna de la cuenta, con la debida comprobación del ingreso resultan una grave responsabilidad para el fisco, éste debe apoyarse lo más posible en cómputo, simplificando y asegurando con esto los procedimientos inherentes a todas las tareas.

Esta función abarca la recepción de declaraciones y pagos y la promoción del cobro, así como la rendición de la cuenta comprobada de ingresos mediante tareas masivas muy laboriosas que implican una pesada carga administrativa y

---

<sup>111</sup>DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *Relatoría...*, op. cit., p. 30.



para las cuales, la Administración Tributaria tiene que auxiliarse de las técnicas más modernas.

Cabe aclarar que el sistema de cómputo debe estar preparado para contabilizar de inmediato los recursos que ingresen por cualquier medio (obviamente incluyendo el sistema bancario, que es la principal "caja recaudadora" con que cuenta la autoridad federal), por los conceptos que establece la Ley de Ingresos de la Federación.

Se necesita, para tomar las decisiones coyunturales en materia de financiamiento del desarrollo, contar con una oportuna y veraz contabilidad de lo que ingresa por concepto de contribuciones, pero también, es necesario que la administración cuente con los apoyos informáticos que le permitan cumplir con diligencia y oportunidad su función y evitar dar molestias innecesarias a los contribuyentes, por ejemplo con requerimientos improcedentes.

También es preciso aclarar que esta función de apoyo tiene una normatividad muy precisa, que se inicia con la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación y, en lo pertinente, la legislación presupuestaria y de Fiscalización Superior.

### **5. Asistencia al contribuyente**

Vinculado a la necesidad de asegurar el oportuno, espontáneo y correcto, cumplimiento de obligaciones por el contribuyente, la Administración Tributaria debe disponer de los instrumentos necesarios para no sólo divulgar las normas jurídicas, sino asesorar de la manera más eficiente posible al contribuyente, en un estricto cumplimiento al principio de comodidad de Adam Smith, así como los técnico-tributarios de Neumark, que se analizaron en el capítulo II.

La Administración Tributaria, en los tres niveles de gobierno y desde sus respectivos ámbitos de competencia, tiene el serio compromiso de vigilar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero también tienen la tarea de atender, asistir y orientar a los ciudadanos hacia el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De esta forma, reconociendo la importancia de lograr un acercamiento con el contribuyente, tanto para auxiliarlo en el cumplimiento de sus obligaciones como para avanzar en la educación fiscal y en el fomento del cumplimiento voluntario, el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de las autoridades fiscales de proporcionar asistencia a los contribuyentes.

Esta labor incluye la publicación y difusión de disposiciones fiscales, proporcionar asistencia gratuita y adecuada a los contribuyentes, utilizando en lo posible un lenguaje llano y alejado de tecnicismos, elaboración de formularios de declaraciones y avisos simples, difundir los medios de defensa, publicar las resoluciones generales, establecer programa de prevención y resolución de problemas, etc.<sup>112</sup>

Abarca también acciones de asesoría para el cumplimiento de obligaciones, campañas de concientización, llenado de declaraciones, seguimiento de trámites y quejas, enlace con grupos de contribuyentes, etc. Los esfuerzos de este tipo a gran escala, son las campañas de difusión y análisis de

---

<sup>112</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 33. Este artículo, establece que "Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente: ...I. proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán: ...[contenido resumido en el párrafo]...; II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales...III. Promoverán el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se crea el organismo denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio..." temas cuyo análisis se lleva a cabo en los apartados V.L.1.c. del capítulo V y VI.E., F. y G. del capítulo VI.

las reformas legales. Para realizar todas estas labores, se auxilia de oficinas y módulos diseminados en la red de recaudadoras y en diversos puntos del país.

Ha habido ocasiones en que se ha instrumentado un programa llamado de "contribuyentes potenciales", que consiste en acudir a los Bachilleratos y Universidades para concientizar a quienes tendrán a su cargo obligaciones fiscales de que el pago significa solidaridad y justicia social y que el incumplimiento, deriva no sólo en molestias y sanciones, sino en un perjuicio para todos sus conciudadanos; informándoles además, de cuales serán esos deberes para con el fisco.

No obstante su clasificación como de apoyo, esta labor es la que "...soporta y respalda administrativamente la entrada al proceso recaudatorio, en virtud de que tiene como propósito fundamental el de mantener y fomentar las buenas relaciones entre el fisco y el contribuyente, proporcionando a éste la información y asesoría que requiera para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales."<sup>113</sup> No hay duda de que es esencial para las administraciones tributarias modernas y, como veremos en el capítulo VI, los países que cuentan con los fiscos más eficientes la ponen en primer lugar, dada su inobjetable incidencia en favor del cumplimiento voluntario.

La asistencia al contribuyente es una tarea permanente que no puede proporcionarse en forma aislada. El contar con los elementos necesarios, permitirá al sujeto pasivo cumplir en forma correcta y oportuna, además de evitar que el desconocimiento de las obligaciones tributarias se convierta en un pretexto para incentivar la morosidad y el incumplimiento.

---

<sup>113</sup> QUEZADA ENRÍQUEZ y CAMPUZANO GRANADOS, *op. cit.*, p. 34.

## 6. Otras Funciones de Apoyo

Aún cuando hay cierta coincidencia en la anterior agrupación de funciones, cabe aclarar que, hay algunas otras que pudieran adicionarse, como la estadística de ingresos. Sin embargo, las que hemos mencionado son las básicas que se realizan y, como analizaremos más adelante, la tendencia actual es compactar funciones a efecto de simplificar y eficientar la administración, por lo cual continuaremos esta discusión con vista a la realidad mexicana en los siguientes capítulos.

Por otra parte, lo dicho aquí es válido no sólo para impuestos internos, sino también para impuestos al comercio exterior, adicionando, claro, aspectos específicos de la difícil gestión aduanera, que implica tanto aspectos de carácter policial como de seguridad nacional.<sup>114</sup>

Las funciones esenciales interactúan con las de apoyo, de manera que en conjunto se logra una Administración Tributaria integrada y eficiente. La poca doctrina existente tiende, como mencionamos, a distinguir (lo que es correcto) entre funciones operativas y funciones normativas, y hay quien estira esta división para introducir a las de apoyo en medio de las otras dos.

Nosotros optamos, como se expresó, por distinguirlas exclusivamente en cuanto a esenciales y de apoyo, ya que en ambos grupos encontramos tanto operativas como normativas y de hecho podríamos decir ahora que todas las funciones tienen algo (o mucho, según el caso) de operativas y algo de normativas, puesto que todas implican una acción y a la vez todas requieren ser reglamentadas a efecto de que se realicen en forma homogénea en todo el país.

---

<sup>114</sup> Se reitera, sin embargo, que la materia aduanera es muy especial y rebasa los alcances de este trabajo, por lo que tratarla será materia de una tesis específica de algún otro doctorando.

Adicionalmente, la clasificación adoptada coincide con la evolución que hasta la fecha ha tenido nuestra Administración Tributaria. Sin embargo, como precisamente en el Capítulo IV se analiza la realidad histórica de nuestra Administración Tributaria y en el V y VI propiamente a la Administración Tributaria en sí misma y sus retos para el futuro, consideramos conveniente no ahondar en esta discusión, ya que se tratará nuevamente el punto con vistas a nuestra realidad y mejor continuar con la segunda parte de este apartado.

### **III.F.2.c. Estructura de la Administración Tributaria**

El Centro Interamericano de Administradores Tributarios ha expresado que los Objetivos de la Administración Tributaria se pueden resumir en:

- a) Aplicar estrictamente las leyes tributarias con el mínimo de costo; y,
- b) Estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.<sup>115</sup>

Es en esta dirección en la que trabajan todos los fiscos del mundo y, para ello, buscan estructurarse de una forma adecuada. el propio CIAT ha resumido cómo debe estructurarse una Administración Tributaria y cuáles deben ser sus principales instrumentos y funciones.

Por lo que toca a sistemas de Organización, según el CIAT, una Administración Tributaria puede adoptar una estructura básica funcional o por impuestos.<sup>116</sup> Sin embargo, en la actualidad países como Australia y Nueva Zelanda han evolucionado todavía más a una administración por segmentos, que sería el siguiente paso.

La estructura que se escoja deberá estar en plena concordancia con el concepto que tenga cada nación tanto de proyecto nacional, como, ya en forma

---

<sup>115</sup> Cfr. CIAT, "La Política...", *op. cit.*, pp. 95-107.

<sup>116</sup> Shoup, citado por CIAT, *idem*, p. 99.

más específica, de sistema impositivo. Asimismo, la realidad operativa y los cambios legislativos deben ser tomados en cuenta en la estructura que se decida adoptar, puesto que la misma será determinante en el éxito o fracaso de la Administración Tributaria.

### **III.F.2.c.i. La organización por impuestos**

En la organización o estructura por impuestos, como su nombre lo indica, la administración tributaria se ordena por tipos de impuestos y cada oficina va a realizar prácticamente todas las funciones. La idea es administrar integralmente cada gravamen realizando cada función para cada gravamen, a efecto de lograr especialización de funciones por impuesto, dando especial importancia a las áreas que así lo requieran.

Se menciona como ventajas que permite administrar eficientemente gravámenes de difícil estructura (como lo era el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, después de todas las reformas que lo complicaron en exceso) y facilita la identificación de los órganos de administración de los impuestos.

Este tipo de organización presenta desventajas evidentes. Como las mismas funciones se realizan por todos los órganos administradores de los gravámenes, se propicia la duplicidad de funciones, generando molestias innecesarias a los contribuyentes, además de gastos innecesarios a la administración.

Adicionalmente, los servidores públicos se especializan por impuesto, no por funciones, lo que genera dedicar más atención a los aspectos formales que a la esencia misma y perder la visión de conjunto y de economías de escala, además de desaprovechar las experiencias o información de las otras oficinas (por mucho intercambio que haya), realizar acciones desarticuladas y presentar

una imagen de desorden e ineficiencia, ya que la misma función por la que se molesta al contribuyente será realizada el número de veces dependiendo del número de gravámenes a los que se encuentre afecto.<sup>117</sup> Es también lógico que una estructura de esta naturaleza no aprovecha los recursos en forma óptima por las duplicidades y las rupturas en las cadenas de información, generando una acción poco eficaz y una elevación de los costos en general.

### **III.F.2.c.ii. La organización por funciones**

En la estructura funcional, la organización se estructura en base a las funciones de la administración tributaria. distinguiendo las llamadas funciones normativas, generalmente de nivel nacional, (que, como su nombre lo indica, establecen los criterios de actuación en cada materia) y las funciones operativas que incluyen principalmente aquéllas en las que existe una relación directa con los contribuyentes y se refieren a la aplicación directa de las normas tributarias.

En este tipo de estructura, la recaudación y la fiscalización se ejercen en forma integral por unidades administrativas especializadas que administran la función respecto de todos los gravámenes. Se asimilan todos los contribuyentes a cada unidad administrativa la que intenta manejarlos en forma integrada.

La idea principal es asimilar todas las funciones a unas cuantas de orden genérico, concentrando los niveles de mando en número reducido, de manera que se evite multiplicidad de acciones sobre el mismo sujeto pasivo, se facilite la operación y la supervisión, y se abatan costos.

---

<sup>117</sup> No cabe aquí pensar en una integración a través de informática, porque entonces saldría más caro que hubiera una instancia superior que globalizara las acciones, lo que también redundaría en una elevación de los costos.

Además de evitar duplicidades, la administración funcional permite un control más integral de los contribuyentes, una mayor flexibilidad para adaptarse a cambios legislativos, una mayor especialización del funcionario con el consecuente mejor desempeño de sus funciones y mayor delimitación de las responsabilidades y una simplificación de los procesos.

Sin embargo, este tipo de organización implica la coordinación de las áreas funcionales de manera que sus resultados y la información que generen sea aprovechada por todos para un mejor control del contribuyente y, por ende una mejor imagen del fisco. También implica que las áreas de apoyo o auxiliares estén en estrecho contacto con las operativas para asegurar la eficiente aplicación de la norma tributaria y el adecuado servicio al contribuyente.

Obviamente que lo recién comentado es el principal peligro de una organización funcional. Si no existe coordinación la ineficiencia dejará sentir sus efectos y las acciones podrán ser redundantes o ineficaces. Si un área actúa sola, sus acciones tendrán los mismos resultados negativos que comentamos respecto de la administración por impuestos.

Aún cuando es lógico que la administración por funciones evita duplicidades, sus acciones también pueden ser molestas si no existe una plena coordinación de áreas y un constante cuidado y actualización del registro de contribuyentes. Un ejemplo claro de esto son los requerimientos improcedentes.

### **III.F.2.c.iii. organizaciones mixtas**

También existen organizaciones mixtas o sea sobre base funcional y con alguna especialización por impuestos o de organizaciones por impuestos con alguna división funcional.



### **III.F.2.c.iv. organización por segmentos**

Por lo que toca a la división por segmentos se trata de que existan oficinas especializadas en la atención de cada grupo de contribuyentes (empresas, personas físicas, contribuyentes menores, etc.) lo que permite que, con el conocimiento pleno de su posible comportamiento y necesidades, no sólo se les pueda “controlar” mejor, sino que prestarles un servicio rápido y óptimo.<sup>118</sup>

Este tipo de organización representa una evolución favorable del sistema funcional<sup>119</sup> ya que permite la especialización por función, que continúa, pero la atención y el trato es a través de unidades especializadas en el tipo de contribuyente, lo que permite una mayor penetración en sus necesidades particulares y redundando en una mayor promoción del cumplimiento voluntario.

Sin embargo, las desventajas que apuntamos para la administración por funciones se aplican a este tipo de estructura, con la desventaja de que si no se instrumenta adecuadamente puede resultar en una administración fragmentada, en perjuicio del contribuyente y generando desigualdad tributaria.

### **III.F.2.d. Descentralización Geográfica de la Administración Tributaria**

Adicionalmente a la estructura, un aspecto que el CIAT ha detectado como importante, es el relativo a la descentralización, respecto de la cual ha advertido en sus países miembros, sobre todo a nivel de aquellos de gran extensión territorial, una centralización de las funciones normativas, tanto desde el punto de

---

<sup>118</sup> En el siguiente capítulo analizaremos el caso de México desde el punto de vista histórico y veremos como nuestra Administración Tributaria ha evolucionado, para en los siguientes dos capítulos fijar nuestra posición respecto de cuál debe ser su desarrollo futuro, desde la perspectiva de un mejoramiento del servicio y un irrestricto respeto a los principios de las contribuciones y a los derechos de los contribuyentes.

<sup>119</sup> De este tipo de estructura, México ya ha tenido experiencias parciales a través de las Administraciones Especiales, que administran a “grandes contribuyentes” como empresas que consolidan y bancos, y de las cuales se tratará en el capítulo siguiente.

vista geográfico como en la toma de decisiones. En cuanto a la descentralización geográfica, ha encontrado que se da prácticamente en todos los países a nivel operativo.<sup>120</sup>

### **III.F.2.e. Necesidad de una Estructura Adecuada de la Administración Tributaria**

Para Etcheverry, los principales aspectos de la organización y gestión de una Administración Tributaria, son: "...su estructura orgánica, el control de gestión,...la carrera civil de sus funcionarios, su capacitación y su ética profesional."<sup>121</sup>

Los tratadistas en materia de Administración Tributaria, coinciden en la utilidad de que los organismos encargados de esta gestión, cuenten con una estructura organizacional que les permita desarrollar adecuadamente su gestión.

Por su parte, Glenn Jenkins nos habla de la necesidad de reestructurar la administración fiscal, para mejorar la instrumentación de las políticas fiscales y alcanzar una mayor efectividad en costos.<sup>122</sup> Esto resulta lógico si pensamos que de las posibilidades de una Administración Tributaria de aplicar en la práctica sus objetivos depende de la capacidad de respuesta y de la adaptación a la realidad nacional de su organización. Ninguna organización que no tome en cuenta sus realidades puede esperar lograr éxito en su gestión.

De esta forma, cada Sistema Tributario y, por ende, su Administración, se deben encontrar organizados y estructurados de acuerdo con las realidades del

---

<sup>120</sup> CIAT, "La Política...", *op. cit.*, p. 100.

<sup>121</sup> ETCHEVERRY, Javier, *op. cit.*, p. 3.

<sup>122</sup> Cfr. JENKINS, Glenn P., "Autonomía y relación en la Administración Tributaria con el resto del sector público", en *Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, en el tema 1 *Autonomía y Relación en la Administración Tributaria con el Resto del Sector Público*, 27ª Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993.

país de que se trate:<sup>123</sup> su proyecto nacional, cultura, idiosincracia, historia, geografía, sistema económico y político, grado de desarrollo, etc. No podemos esperar que un país con poco grado de desarrollo acoja un sistema tributario muy avanzado y menos aún una muy sofisticada Administración Tributaria.

Es un hecho que las administraciones tributarias se ha organizado con atraso en relación con los problemas que les ha planteado la evolución de los sistemas tributarios. En el próximo capítulo veremos como se han expedido primero las leyes en una reforma fiscal y después se ha tratado de hacer evolucionar al aparato recaudatorio para poder tener la capacidad de respuesta necesaria para poderlas aplicar.

No sólo en el campo de apoyar un cambio legislativo se ha reaccionado con dilación, sino también los nuevos esquemas de evasión de impuestos (incluso a nivel internacional), las necesidades de educación e información al contribuyente y el adiestramiento de personal, son aspectos a los cuales las administraciones tributarias del mundo se han enfrentado con evidente rezago.<sup>124</sup>

Para diseñar o reformar una Administración Tributaria, se deben tomar en cuenta además de las condiciones del país y el grado de desarrollo de su fisco, el tipo de contribuyente, logrando una mejor adaptación de las unidades administrativas a sus tareas y una mayor coordinación entre las mismas. Los segmentos en los cuales se dividan no deben ser rígidos, sino que deben permitir los ajustes que las características de los grupos de contribuyentes puedan aconsejar.<sup>125</sup> De esta manera, se dará a cada unidad administrativa la *responsabilidad específica sobre el segmento que le toca administrar y sobre la labor que le toca desempeñar*, con una definición clara de responsabilidades.

---

<sup>123</sup> ETCHEVERRY, *op. cit.*, p. 3.

<sup>124</sup> Cfr. CIAT, "La Política Fiscal...", *op. cit.*, pp. 95-107.

<sup>125</sup> Cfr., DÍAZ YUBERO, Fernando, *Balance del Primer Año de Gestión de la Agencia Tributaria*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, España, 7 de abril de 1993, pp. 1-23.

Así, para estructurar una Administración Tributaria, se suele emplear una combinación de criterios: geográfico (administrar contribuyentes por territorio), funcional (unidades especializadas como jurídica, informática, etc.), por impuesto (fiscalizar y administrar un impuesto específico), por tipo de contribuyente (unidades especializadas por tipo de contribuyente, de acuerdo a su tamaño [grandes o pequeños] o a su actividad económica [agricultura, comercio, industria, etc.]) Cada país debe realizar la combinación que corresponda a su realidad."<sup>126</sup>

Sin embargo, se reitera que cuando se detecta que es necesario que la Administración Tributaria evolucione, no es suficiente que se analicen los sistemas aplicados en otras partes del mundo, sino, como se comentó, lo primero que se debe tomar en cuenta es la realidad nacional.

En México, como se analiza en el siguiente capítulo, la Administración Tributaria ha evolucionado de forma que, en la actualidad, existen oficinas en prácticamente toda ciudad importante del país y se prestan muchos servicios de calidad. Sin embargo, continúa el centralismo en ciertas labores; el aspecto político no se ha podido desenraizar; y todavía no se cuenta con un servicio fiscal de carrera, todo lo cual ha sido razón toral del cambio que se experimentó en julio de 1997, con la entrada en funciones del SAT, que analizaremos en el capítulo V.

Por una parte, la Administración Tributaria tiene como cometido mejorar el cumplimiento voluntario, para lo cual, entre otros aspectos, es necesario hacer comprender a los ciudadanos que presta un servicio público que permite obtener recursos para financiar las necesidades públicas, y que sin esta función no sería posible disfrutar de servicios públicos en la cantidad y calidad que nuestra sociedad demanda."<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> ETCHEVERRY, Javier, *Op. Cit.*, pp.3-4.

<sup>127</sup> GAITEIRO FORTES, Jaime, *La Modernización ...*, *op. cit.*, p. 24.

Por la otra, el ciudadano tiene derecho a exigir de la Administración Tributaria una mayor eficacia. La vocación de servicio debe ser la característica que la defina, de forma tal que sea capaz de transmitirlo, con su acción, a toda la sociedad. Asimismo, debe estar estructurada de manera que se asegure que cada uno de sus miembros tenga como meta el servir a México mediante una acción eficiente, eficaz, respetuosa, diligente y justa, y que la organización responda a este afán de sus miembros. Los siguientes capítulos nos permitirán determinar si esto es una realidad, o que falta hacer para que lo sea.

### **III.G. Conclusiones**

El término Administración Tributaria, se refiere a la parte de la administración pública encargada de, en representación del Ejecutivo Federal y, por ende, del Estado Mexicano, del ejercicio de la competencia tributaria, es decir, de la planeación, recaudación, y control de los ingresos fiscales y, en general, de la aplicación y vigilancia del cumplimiento de las leyes tributarias.

El alcance del ejercicio de la competencia tributaria se encuentra determinado, para cada país, en el marco jurídico que rige a las contribuciones. Los procedimientos de actuación de las autoridades tributarias se encuentran, sujetos a principios constitucionales muy definidos y a una precisa legislación secundaria, apoyada en medios de defensa, diseñados para que en todo momento se encuentre protegido el sujeto pasivo.

Los fines de la Administración Tributaria se pueden resumir en dos: Aplicar estrictamente las leyes tributarias con un mínimo de costo tanto para el Gobierno como para los Gobernados; y estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante la justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus funciones y prestación de los servicios a su cargo.

Respecto de las labores que realiza la Administración Tributaria, se acostumbra identificarlas mediante su clasificación en principales y auxiliares (o de apoyo). Las primeras son: recaudación, control de obligaciones y comprobación del cumplimiento. Las tres tienen gran importancia y de su oportuno y adecuado cumplimiento depende en gran medida la imagen de eficiencia que proyecte el fisco.

Las acciones de carácter auxiliar son, básicamente: registro de contribuyentes; jurídica; recursos humanos y materiales; contabilidad de ingresos e informática; y, asistencia al contribuyente. De estas, a la que se considera la columna vertebral del proceso recaudatorio, es al registro, ya que provee los instrumentos para que el fisco pueda actuar eficientemente y con menos molestias para el contribuyente, respecto de quien se tendrá toda la información necesaria y al que se podrá localizar en el lugar donde se encuentre, con lo que se dificulta el incumplimiento y se mejora la imagen del fisco.

Cada Sistema Tributario y, por ende, su Administración, se deben organizar y estructurar de acuerdo con las realidades su país: cultura, idiosincracia, historia, geografía, sistema económico y político, grado de desarrollo, etc. No podemos esperar que un país con poco grado de desarrollo acoja un sistema tributario avanzado y menos aún una sofisticada Administración.

00781

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO  
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

14  
2 ej.

La Administración Tributaria en el Derecho Positivo Mexicano: Límites,  
finalidad, facultades, regulación y estructura

TESIS DOCTORAL

Tomo II

266720

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

ALUMNO: Manuel L. Hallivis Pelayo <sup>uis</sup>

1998

## IV. EVOLUCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA EN EL MARCO DE UN SISTEMA DE AUTODETERMINACIÓN DE LOS GRAVÁMENES

### IV.A. Sistema Tributario Mexicano. Autodeterminación de los Gravámenes

Para poder analizar la evolución de la Administración Tributaria, debemos primero conocer el Sistema Tributario en el que se aplica, para poder así comprender los presupuestos en los que se debe ubicar su actuación.

El sistema fiscal federal mexicano se basa en la autodeterminación de los gravámenes,<sup>1</sup> lo cual significa que es el propio contribuyente el que fija (calcula y determina) la cantidad que debe pagar al fisco federal, en cumplimiento a la legislación correspondiente.<sup>2</sup>

Este principio constituye un requisito esencial para cualquier país con las características del nuestro, ya que ante la explosión demográfica y el grado de desarrollo alcanzado, se han multiplicado tanto el número de contribuyentes, como los hechos gravables, complicando e incrementando las actividades y labores necesarias para el control, verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias.

Resultaría, además de absurdo y costoso, materialmente imposible el que la autoridad tributaria pretendiera realizar directa y oportunamente la detección y

---

<sup>1</sup> Para un comentario al respecto ver el que hace al respecto Alfonso Cortina Gutiérrez (Estudio preliminar al libro de PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Tributario*, 2 ed., Porrúa, México, 1976, pp. 80 a 86); así como, en la misma obra, la cita respecto de Fernando Rodríguez de la Mora (cita No. 6, pp. 83 y 84). Asimismo, ver a MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997, p. 321.

<sup>2</sup> Ver art. 6o. del Código Fiscal de la Federación. Además, RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Harla, México, 1986, p. 210; JIMÉNEZ G., Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 2a. ed., ECASA, México, 1985, pp. 252-267.



registro, así como la determinación y cobro de las contribuciones a cargo de todos los que deben pagarlas.

El sistema de autodeterminación de los gravámenes, se aplica en México en forma generalizada a desde del primero de abril de 1967, al entrar en vigor un nuevo Código Fiscal, que, en su artículo 80, estableció que "...la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario."<sup>3</sup>

Todavía en el Código anterior, (Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1938), en el artículo 77, se establecía que sería la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que determinaría los créditos fiscales, aún cuando mucho antes de 1967 algunas leyes, como la del impuesto sobre la renta, ya habían considerado la autodeterminación.

El Código actual, refrenda la aplicación del principio de autodeterminación de los gravámenes con una redacción muy parecida al de 1967, al decir, en su artículo 6: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."<sup>4</sup>

Con esto, el sistema incorpora un elemento de confianza en el sostenimiento del gasto público ya que la autoridad espera a que sea el contribuyente el que por sí solo, en forma espontánea, quien establezca cuanto es lo que tiene que pagar al Estado para contribuir al gasto público, aplicando para ello las leyes tributarias, y lo pague y asimismo, cumpla las demás obligaciones tributarias a que está afecto.

---

<sup>3</sup> Código Fiscal de la Federación, edición de la SHCP, México, 1968, p.32-33. Como referencia al funcionamiento del Sistema Tributario anterior a esa época, ver a MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938*, Porrúa, México, 1997.

<sup>4</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 6.

Si no cumple correctamente, es tarea de la autoridad lograr que cumpla, ya que de ello depende que el Estado cuente con los recursos que lo doten de la capacidad de maniobra que le permita cumplir adecuadamente con sus fines. Por su parte, la autoridad se reserva sus facultades de revisar los documentos por medio de los cuales los particulares se autodeterminan.<sup>5</sup>

De esta manera, el cumplimiento masivo, espontáneo, oportuno y correcto de las obligaciones tributarias se convierte en una necesidad, de la que depende que el Estado cuente con los recursos que lo doten de la capacidad de maniobra que le permita cumplir adecuadamente con sus fines.

#### **IV.A.1. Efecto del incumplimiento en un sistema de autodeterminación de los gravámenes**

Para que un sistema fiscal con estas características funcione, es necesario que la observancia de las obligaciones tributarias se realice con los requerimientos y periodicidad establecidos por las leyes. Es decir, que todos los obligados cumplan en forma espontánea y oportuna con sus obligaciones, tanto de pago, como formales. La espontaneidad ahorra gastos de detección, vigilancia, persecución y cobro a la Administración Tributaria. La oportunidad, le significa una ventaja financiera que le permite contar con disponibilidad de recursos para cuando las necesidades de financiamiento del desarrollo así lo requieran.

En caso de que esto no suceda así, es decir que no se de un cumplimiento voluntario, masivo, espontáneo y oportuno, la sociedad en su conjunto resiente las consecuencias del incumplimiento, ya que, independientemente del costo social o económico de perseguir al incumplido, el Estado ve reducidos sus

---

<sup>5</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, "Facultades de la Administración en la Determinación Tributaria (Liquidación, Accertamentos)", en en XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, conmemoración del 40º aniversario de la I Jornada, Tema II: Facultades de la administración en materia de determinación de tributos, Montevideo, Uruguay, 1º al 6 de diciembre de 1996, p. 451.

ingresos y, por tanto, mermadas sus posibilidades de alcanzar sus fines de justicia distributiva y desarrollo.

Adicionalmente, como la carga de los gastos públicos recae con mayor peso en los que sí cumplen sus obligaciones tributarias, el principio de equidad tributaria que analizamos en el capítulo II, sufre distorsiones que conllevan graves repercusiones tanto sociales como económicas.

Como es evidente, los propósitos del sistema de autodeterminación de los gravámenes se distorsionan con el incumplimiento y la evasión fiscal, ya que la carga del sostenimiento de los gastos públicos recae con mayor peso en los cumplidos, con la consecuencia, además de la inequidad resultante, de que el Estado ve reducidos sus ingresos y, por tanto, mermadas sus posibilidades de acción.<sup>6</sup>

La evasión es uno de los temas más complejos tanto para el Derecho Penal, como para el Derecho Tributario.<sup>7</sup> Tan es así, que el derecho Penal Tributario ha peleado su autonomía,<sup>8</sup> existiendo, como nos dice la maestra Lomelí, dos corrientes: una que sostiene su independencia frente al Derecho Penal, sea porque consideran que pertenece al Derecho Administrativo o al Tributario o que es autónomo y, la segunda, que sostiene que comparte la misma naturaleza "...y no puede distinguirse esencialmente del Derecho Penal común."<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Para analizar el concepto de evasión, véase a FASIANI, Mauro, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Trad. Gabriel de Usera, Aguilar, Madrid, 1962, pp. 240-272; FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 22ª ed., Porrúa, México, 1980, pp. 289-296.

<sup>7</sup> Cfr. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "Planeación Fiscal contra Evasión Fiscal", en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, número 3, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, enero-marzo de 1997, pp. 11-30.

<sup>8</sup> CELORIO VELA, Jesús Agustín, "Algunas Consideraciones en torno a los Delitos Fiscales en México (el caso del Tipo Penal de Defraudación Fiscal)", en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, número 3, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, enero-marzo de 1997, pp. 33-34.

<sup>9</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 2ª edición, Porrúa, México, 1997, p. 139.

Como todos sabemos, para que se causen las contribuciones no se requiere la voluntad del sujeto pasivo, pues simplemente basta con que su acción se coloque en la hipótesis prevista por la Ley, esto es que su conducta se adecue al presupuesto de la norma, para que se encuentre afecto al pago de un gravamen, realizando un hecho generador de un crédito fiscal.

La obligación tributaria es una obligación *ex-lege*, en la que su nacimiento requiere de dos elementos: la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto y la realización de un hecho jurídico que se adecue a ese presupuesto. El efecto normal de una obligación (en este caso de la tributaria), es que se cumpla.<sup>10</sup>

Sin embargo, es posible que el sujeto pasivo no cumpla con sus obligaciones, y ahí nos encontramos frente a una infracción. Para el maestro Reyes Vera, "...la infracción en general se entiende como un quebrantamiento de un mandato privado o público..." el castigo por infringir una norma es la sanción que impone autoridad tributaria y se deben diferenciar como ilícitos la infracción y el delito.<sup>11</sup> y, si ésta es de pago, nos encontramos frente al fenómeno de la evasión.

El incumplimiento del pago tiene dos facetas, la elusión y la evasión propiamente dicha. La primera, consiste en sustraerse al pago del impuesto, aprovechando un hueco o resquicio de la legislación tributaria, en evitar o disminuir lo que sería justo de conformidad con su capacidad contributiva, sin incumplir o violar ninguna norma legal.

Según el maestro Delgadillo, "[l]a corriente mayoritaria considera que la elusión se da cuando un posible contribuyente evita el nacimiento de la obligación

---

<sup>10</sup> GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Cajica, Puebla, 1976, p. 654.

<sup>11</sup> REYES VERA, Ramón, "Sobre la Infracción Tributaria, a la memoria del Dr. Eduardo A. Johnson Okhuysen", en *Lex*, 3ª época, año II, número 13, México, julio de 1996, p. 11.

tributaria (y por tanto, del impuesto), utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible.”<sup>12</sup>

La evasión propiamente dicha, “...se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.”<sup>13</sup> Ambas generan un efecto de disminución de los recursos públicos.

Al no pagarse los impuestos, se menoscaban el bienestar y la prosperidad públicas, que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección de la Ley. Estas infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes que la ley protege y ofenden a las condiciones fundamentales de la convivencia civil.<sup>14</sup>

Esto anterior, evidentemente incluye a la elusión, puesto que ésta genera distorsiones, al obtener el Estado menos rendimientos en el campo económico y, de hecho, librarse del gravamen sin realizar una conducta ilegal, vulnera los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos y, por ende, a la justicia fiscal.<sup>15</sup> Sin embargo, consideramos que en este caso, al que toca resolver el problema es al Legislador, puesto que la Administración Tributaria no podría, aunque tuviera indicios de elusión o de “abuso del derecho”, realizar ninguna acción punitiva, ya que estaría violentando el régimen constitucional.

Compartimos las razones que resume Sánchez Hernández para combatir la evasión: constituye una violación a la ley, fomenta la competencia desleal y

---

<sup>12</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “La Elusión Tributaria”, en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, febrero de 1976, p. 35. En esta obra, el maestro Delgadillo no sólo aclara el concepto de elusión, sino distingue sus figuras afines, la remoción, la abstención de incidencia, la economía de opción y la evasión legal.

<sup>13</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 70.

<sup>14</sup> *Cfr.* GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel, *Derecho Fiscal-Penal*, Porrúa, México, 1994, pp. 33-34.

motiva a los cumplidos a evadir. No puede quedar a criterio de un particular el pagar o no un impuesto, ya que con ello se obstaculiza la tarea del Estado de sufragar los gastos públicos.<sup>16</sup>

#### **IV.A.2. Promoción del cumplimiento voluntario**

Para generar cumplimiento voluntario, resulta indispensable, que el fisco cuente con un aparato administrativo adecuado que facilite la observancia de las normas tributarias, pero que también haga sentir al incumplido las consecuencias de su omisión.

Para esto, las acciones de control y comprobación que permiten al fisco detectar las infracciones con oportunidad, requieren de un necesario complemento: un sistema eficaz de infracciones y sanciones, que permita coaccionar el cumplimiento.

El incumplimiento tributario no sólo es un atentado a los derechos pecuniarios del Estado, sino que causa graves alteraciones tanto a la equidad en la distribución de la carga fiscal, como a la moral pública y a la consecución de los fines de justicia y desarrollo.<sup>17</sup>

Para el maestro Sáinz de Bujanda, infracción, en sentido genérico, es "... toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria, o si se prefiere, toda conculcación de las normas jurídicas en que esas obligaciones aparecen previstas y definidas."<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 56.

<sup>16</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO, *Derecho Tributario*, 2ª ed., Cárdenas, México, 1988, p. 226.

<sup>17</sup> Cfr. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, Derecho Fiscal-Penal, 1ª edición, Cárdenas, México, 1982, pp. 13-25.

<sup>18</sup> SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, t. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 207.

Coincidimos como Doricela Mabarak en su concepto de infracción fiscal "...todo hecho positivo o negativo; es decir, todo acto u omisión que sancionan las leyes fiscales...la infracción fiscal se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma."<sup>19</sup>

Las infracciones se sancionan con pena económica (multa), el decomiso, la clausura y la suspensión o revocación de patentes o autorizaciones, entre otras, mientras que, cuando se trata de un ilícito, la pena será privativa de la libertad y será impuesta por el Poder Judicial.

Todas estas sanciones, además de buscar una justa reparación del daño causado a la colectividad, tienen como finalidad escarmentar al infractor para evitar su reincidencia, ejerciendo al tiempo una acción ejemplar que disuada a los infractores potenciales y muestre a los demás contribuyentes las consecuencias de la omisión.

Por lo que respecta al poder sancionador de la Administración Pública, nos dice la maestra Margarita Lomelí, que, "...como medio de ejercer la acción directa, o de oficio, de la administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público, es una institución que tiene carta de naturaleza en la teoría y en la práctica del Derecho Administrativo Moderno."<sup>20</sup>

Respecto a su constitucionalidad, concluye la maestra que, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, no existe ya discusión respecto del poder sancionador de la administración, incluida la facultad de castigar infracciones a las leyes administrativas.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 1995, p. 202.

<sup>20</sup> LOMELÍ CERESO, Margarita, *op. cit.*, p. 29.

<sup>21</sup> *Idem*, p. 46.

Sin embargo, cabe aquí la aclaración que hace el maestro Arturo Urbina Nandayapa respecto de la imprecisión del Código Fiscal de la Federación para saber que acto la autoridad calificará como infracción y cual como delito, dado que las conductas tipificadas son similares, por lo cual el gobernado se encuentra con la "...incertidumbre de saber cuál es el criterio seguido por la autoridad administrativa para distinguir entre una infracción y un delito, es decir, ¿cuál será el parámetro por el que en un caso actuará usando su poder sancionador imponiendo una multa de carácter administrativo y cuál, en el que formulará querrela penal, por haber contravenido una norma similar en ambos casos?<sup>22</sup>

En esa virtud, las sanciones de carácter tributario tienen una finalidad que no sólo abarca la reparación del daño, sino implican la ejemplificación para evitar que se repita o prolifere el incumplimiento. La intención es crear un riesgo para el infractor, no sólo de que su incumplimiento va a ser detectado y que la acción de la autoridad lo va a obligar a cumplir, sino que le resultará más gravosos que si lo hubiera hecho en forma espontánea, oportuna y correcta.

Desafortunadamente, no podemos decir que en nuestro país tenga un alto índice de cumplimiento voluntario. Por ejemplo, en materia de impuesto al valor agregado, su tasa de evasión en 1995, según un estudio de CEPAL era de 37.1, mucho más alta que países europeos, como Suecia (5.4) y España, que países de Norteamérica, como Canadá (23) y aún de países de centro y sudamérica como Argentina (31.5) y Honduras (35.4).<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> URBINA NANDAYAPA, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México, Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México*, t. I, Sicco, México, 1997, p. 52.

<sup>23</sup> TORO RIVERA, Juan, *Mecanismos y Medidas para evitar la Evasión y la Elusión Fiscales*, Seminario Técnico organizado por la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP, México, 9 al 13 de septiembre de 1996, p. 8. El maestro Margáin, por su parte, considera que, en nuestro país, "[l]as consignaciones por defraudación fiscal no han producido el efecto psicológico esperado y si en cambio ha aumentado la defraudación". MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Porrúa, México, 1994, p. 19.



Es menester reconocer que el fraude fiscal es un "...fenómeno del que no está libre ninguna sociedad moderna".<sup>24</sup> Por ello, se debe concientizar a todos los contribuyentes del deber cívico que implica el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. De esta forma, surgirá la conciencia fiscal indispensable para el éxito de cualquier sistema jurídico.

Los motivos que inducen al incumplimiento de las obligaciones tributarias son de muy diversa y compleja índole, con raíces antropológicas, sociológicas, psicológicas, culturales, educativas y económicas, entre otros, la alta carga tributaria, la complejidad de las leyes y multiplicidad de las obligaciones, el desconocimiento de la legislación tributaria, la desconfianza en el adecuado uso de los recursos públicos, la falta de cultura fiscal y los problemas económicos.<sup>25</sup>

Giorgetti, por su parte, considera que hay causas económicas, técnicas, políticas, accidentales y económicas para evadir los gravámenes. Las primeras tienen que ver con el peso de la carga tributaria en relación con las posibilidades contributivas reales.<sup>26</sup>

Las técnicas se refieren a la forma como está estructurado el sistema impositivo, si otorga seguridad jurídica, si hay certeza, si las normas están redactadas en forma clara y sencilla, las dificultades para cumplir, etc.; las políticas, consisten en los factores de política económica y financiera que al incidir en el equilibrio y distribución de la carga tributaria pueden desalentar el cumplimiento; las accidentales, se refieren en resumen a situaciones de caso fortuito y fuerza mayor, por situaciones naturales, políticas o sociales, que alteran transitoriamente el cumplimiento de los contribuyentes; las psicológicas que son

---

<sup>24</sup> BRAVO PAIVA, Manuel, "Las Unidades Especiales para la Prevención y Combate al Fraude Fiscal", ponencia presentada en la Conferencia Técnica del CIAT, celebrada en San Carlos de Bariloche, Chile en 1994, *Solución de Aspectos Críticos en el Control de los Tributos*, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 259.

<sup>25</sup> Cfr. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *op. cit.*, pp. 221-226.

<sup>26</sup> Cfr. GIORGETTI, Armando, *La Evasión Tributaria*, Trad. Antonio Scarano, notas de Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Buenos Aires, 1967, p. 128.

las tendencias a reaccionar frente al tributo por ignorancia, falta de cultura de pago, la evasión de otros, etc.<sup>27</sup>

Las jurídicas, se refieren en la forma en que se regula la tributación y se relaciona con el mayor o menor respeto del sistema tributario hacia los principios éticos, jurídicos, económicos y sociales, que necesariamente deben inspirar un equitativo ordenamiento fiscal. Se trata de contar con un cuerpo legal adecuado a la realidad que ordenado, simple, sistematizado, y difundido adecuadamente, que no conduzca a error en su aplicación.<sup>28</sup>

De todo lo anterior, es evidente que uno de los factores que más incide en la tendencia a la evasión es la eficacia de la administración tributaria, por lo cual en este trabajo se analizará cómo se debe desarrollar su actuación, con la premisa insalvable, de debe desarrollarse con respeto a los derechos del contribuyente y estricto cumplimiento a los procedimientos legales,<sup>29</sup> evitando en todo momento acciones de molestia ilegales o innecesarias.

Las leyes, para inducir a su cumplimiento, deben apoyarse en acciones concretas de la administración tributaria, en particular, en instrumentos de asistencia al contribuyente, control y verificación de obligaciones, que busquen inducir, siempre con un absoluto respeto a los derechos del contribuyente, el pago masivo, espontáneo, oportuno y correcto. Lo que se debe buscar no es que el contribuyente pague más, ni tampoco que pague menos, sino que pague lo que le corresponde, lo que es justo, de conformidad con su capacidad contributiva y los postulados de nuestra Constitución. De esta forma, la Administración Tributaria tiene en sus manos el delicado papel de lograr un equilibrio entre la seguridad jurídica del contribuyente y el interés del Estado.

---

<sup>27</sup> *Idem*, pp. 128-166.

<sup>28</sup> *Idem*, pp. 160-165.

<sup>29</sup> *Cfr. REYES VERA, Ramón, op. cit.*, pp. 10-16.

En este sentido, se ha avanzado en los últimos 4 años con esfuerzos legislativos para fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente; simplificar y modernizar el sistema tributario; hacer más expeditos los medios de defensa; y mejorar la equidad del sistema tributario. Sin embargo, es un hecho que todavía falta camino por andar: por una parte, la sociedad reclama una reforma fiscal a fondo; y, por la otra, como se dijo, todo esfuerzo legislativo debe apoyarse en un aparato administrativo que permita instrumentarlo efectivamente y esa es la materia de análisis de este capítulo.

A continuación, se analizará la evolución que ha tenido la Administración Tributaria en México, anotando las razones que hubieron para los cambios más importantes, de manera que, conociendo su desarrollo, tengamos elementos para, en los siguientes capítulos, analizar sus límites de actuación, situación actual y perspectivas para el futuro.

#### **IV.B. Antecedentes de la Administración Tributaria en México**

Para entender a la Administración Tributaria mexicana y, en su caso, poder advertir sus aciertos o errores y sus retos, es necesario que primero ahondemos en la evolución que ha tenido, con énfasis en los últimos veinte años, porque lo que nos interesa es analizar su situación actual y, en su caso, poder señalar sus errores y alternativas para corregirlos y para ello, requerimos conocer cómo ha evolucionado y, en lo posible, los porqués de cada cambio.

Los períodos los hemos dividido en dos grandes etapas, de 1821 a 1977 y de esa fecha a 1997, tomando en consideración que es a finales de ese año, cuando se da la partición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en dos, por la creación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, que se encargaría, entre otras funciones, de la de egresos, además de que a partir del años siguiente (1998), se inicia el estudio de lo que sería el Modelo Integral de

Recaudación y, a fines del mismo, se expide la Ley de Coordinación Fiscal, que crea el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal e inicia una nueva etapa en la administración coordinada de los tributos.

#### **IV.B.1. Antecedentes de la Administración Tributaria hasta 1977**

Para esta primera etapa, seguiremos parcialmente los períodos que apunta el maestro Margáin<sup>30</sup> para la política tributaria, porque las razones para esa división resultan válidas también para la Administración Tributaria. Se aclara que para las primeras etapas se tratará exclusivamente de lo más representativo, ya que resulta innecesario para el tema de esta tesis ahondar en detalles que no aportarían al análisis de las hipótesis sobre las que se trabaja.

##### **IV.B.1.a. Algunos Antecedentes 1821-1947**

Iniciaremos por comentar, simplemente como antecedente, que, en el siglo pasado, la inestabilidad política produjo un sistema fiscal anárquico, basado en impuestos indirectos tales como los mineros y los arancelarios.<sup>31</sup>

Respecto de la situación de la Administración Tributaria el 8 de noviembre de 1821 se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, en el que se creó la Secretaria de Estado y del Despacho de Hacienda, aun cuando desde el 25 de octubre de ese año ya existía la Junta de Crédito Público.<sup>32</sup>

Un poco más adelante, el Congreso Constituyente de 1824 expidió, el 16 de noviembre, la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública,

---

<sup>30</sup> MARGÁIN MANAUTOU, *op. cit.*, pp. 14-19.

<sup>31</sup> RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo, *Política e Impuestos, Visión Histórica*, Miguel Ángel Porrúa, México, 1989, p. 196.

<sup>32</sup> SHCP, *Manual de Organización General*, Diario Oficial del viernes 28 de noviembre de 1997, p. 1.

en la que se otorgó a la Secretaría de Hacienda, entre otras facultades, la de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación.<sup>33</sup> Asimismo, y con el fin de señalar las atribuciones de los funcionarios de hacienda, el 26 de enero de 1825 se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda.<sup>34</sup>

Con la época centralista, se expidió la ley del 3 de octubre de 1835, la que precisó la forma en que se manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaría de Hacienda. Posteriormente, en las Bases Orgánicas de la República Mexicana del 14 de junio de 1843 se le da el carácter de Ministerio de Hacienda<sup>35</sup>

Es importante destacar que en el año de 1846 , se emitió un decreto, por el consejo de gobierno, encabezado por Valentín Gómez Farías, con el propósito de abolir las alcabalas en toda la República por sus indeseables repercusiones tanto en las clases económicamente débiles, como en la industria.<sup>36</sup>

Comenta Resendes que el desorden fiscal continuó durante toda ese período y que la burguesía liberal (grandes hacendados y comerciantes), se aprovechaba de la situación política para evadir sus obligaciones tributarias o para arrojar en la clase popular el peso de la carga fiscal.<sup>37</sup>

En 1853 se le denomina por primera vez, a la secretaría de la que venimos hablando, como Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, en 1854, se crea la Dirección General de Aduanas.<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup> *Ibidem.*

<sup>34</sup> *Idem*, p. 2..

<sup>35</sup> *Ibidem.*

<sup>36</sup> RESENDEZ MUÑOZ, *op. cit.*, p. 197.

<sup>37</sup> *Ibidem.*

<sup>38</sup> SHCP, *op. cit.*, p. 2.

En resumen, la primera mitad del siglo XIX, se destacó por la modificación constante de la legislación fiscal, con medidas muchas veces contradictorias y sin una tendencia política definida que no haya sido a las clases hegemónicas.<sup>39</sup> Por ejemplo, en materia de impuesto a la propiedad raíz, se exentaba de impuestos a las cuatro quintas partes de las propiedades, además de que había propiedades cuya evaluación catastral databa de un siglo atrás.<sup>40</sup>

Un cambio de política tributaria importante, que también incidió en la Administración Tributaria, fue que en 1871 se abandona el sistema de papel sellado que se aplicaba desde la colonia, sustituyéndose por el Impuesto del Timbre, para lo que se crea la Administración General de este gravamen.<sup>41</sup>

Durante la época de Porfirio Díaz, se da fuerza al Estado Gendarme (liberal de tendencia francesa), José Ives Limantour, su Secretario de Hacienda trató de mantener un equilibrio presupuestario, para lo cual se recargó su administración en los impuestos indirectos, que como sabemos, son naturalmente regresivos.<sup>42</sup>

Según Resendes, los dieciocho años de secretario de José Ives Limantour se caracterizaron por una administración fiscal muy firme, principalmente por lo que se refiere a la recaudación de los impuestos y en particular a la aplicación del impuesto del timbre, que afectaba en gran medida a las capas bajas de la población. Sin embargo, el propio autor comenta que esa mano dura impuesta por Porfirio Díaz, que allegó de ingresos al erario, mediante el impuesto del timbre permitió a Limantour la abolición definitiva de las alcabalas.<sup>43</sup>

Es relevante mencionar, que del 13 de mayo de 1891 al 31 de diciembre de 1917, se incrementaron las funciones de la Secretaría que nos ocupa para

---

<sup>39</sup> RESENDEZ MUÑOZ, *op. cit.*, p. 198

<sup>40</sup> *Ibidem.*

<sup>41</sup> SHCP, *op. cit.*, p. 2.

<sup>42</sup> *Cfr.* RESENDEZ MUÑOZ, *op. cit.*, pp. 204-207

abarcar al comercio, por lo que se le cambió, por ese período, su denominación a la de Secretaría de Hacienda, Crédito Público y Comercio.<sup>44</sup>

El cambio en materia impositiva empieza en 1921, con la implantación del Impuesto del Centenario el 20 de julio de 1921 y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes del Impuesto Sobre la Renta, de 21 de febrero de 1924.<sup>45</sup> Es en esas fechas, coincidentes con el nuevo México, de un proyecto social, que se inicia la etapa de "orden en la imposición".

Los intentos por ordenar nuestro sistema tributario, se dieron a través de las tres reuniones nacionales fiscales, de 1925, 1932 y 1947, que se analizaron en el primer capítulo, por lo que en obvio de espacio, no se repetirá aquí respecto de ellas, sino baste mencionar que culminaron con la expedición de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y con el inicio de un fructífero camino en materia de coordinación fiscal.

Como se puede desprender del análisis realizado en el capítulo II, la Administración Tributaria tiene que reaccionar dependiendo del sistema tributario y el país en que se desarrolle. Aún cuando en algunas ocasiones, como ya se comentó ha reaccionado con retraso, se puede afirmar que las reformas tributarias tienen un efecto en la Administración Tributaria y que su organización y procedimientos tienen que verse afectados, o beneficiados, dependiendo del tipo de medida, con cualquier modificación a la estructura de los gravámenes.

---

<sup>43</sup> *Idem*, p. 207.

<sup>44</sup> SHCP, *op. cit.*, p. 2.

<sup>45</sup> *Cfr.* SHCP, *Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*, SHCP, México, 1957, pp. XI-XVII y 17-33.

De esta manera, ya en el México revolucionario, encontramos que el presidente Plutarco Elías Calles, expidió el Decreto publicado el 13 de mayo de 1926, por el que se establecieron las oficinas federales de hacienda, que asumirían las funciones que concedían las leyes, reglamentos y demás disposiciones vigentes a las oficinas del Timbre y a las jefaturas de hacienda (estas últimas tenían como función únicamente la de recepción de la recaudación de las oficinas principales). La idea de estas unidades administrativas era, lograr una mejor administración impositiva, mediante un mayor contacto y un mejor control de los contribuyentes. Estas oficinas, además, tenían la obligación de recibir los avisos previstos por las disposiciones fiscales, con lo cual actuaban como verdaderas exactoras.<sup>46</sup>

El 1º de abril de 1929 se expidió el reglamento para las oficinas federales de Hacienda, el que estableció que cada uno de los grupos que la conformaba (divididos por impuestos), debería llevar un registro de los causantes, precisamente por impuestos, en tanto que el grupo de multas llevaría un registro general con los datos que le proporcionarían los demás grupos.<sup>47</sup>

El 31 de julio de 1934, se publicó el Reglamento para la Jefatura de Oficinas Federales de Hacienda y sus dependencias, en el cual se estableció la estructura administrativa necesaria para organizar y dirigir las funciones de las recaudadoras. En junio de 1940, se publicó un nuevo Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda, expedido el trece del mismo mes y año, en el que siguen teniendo prioridad tres funciones: recibir el pago, las formas y las declaraciones; llevar el padrón; y, controlar a los contribuyentes.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Cfr. Diario Oficial del 31 de julio de 1934, abrogación citada en la p. 499. DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, La Función Recaudatoria en la Subsecretaría de Ingresos, Ponencia Presentada en la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales, Zapopan, julio de 1983, p.11.

<sup>47</sup> *Idem*, pp. 483-499.

<sup>48</sup> Diario Oficial del 25 de junio de 1940, pp. 1-20.



Por oficio-circular del 2 de marzo de 1942, se dio a conocer la creación del Departamento de Oficinas Federales de Hacienda, dependiente de la Dirección de Ingresos, que en lo sucesivo las supervisaría.<sup>49</sup>

El 2 de octubre de 1946, se publicó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 3 de septiembre del mismo año, en el que aparece el Departamento de que hablamos el párrafo anterior, el que en 1948 se elevó a subdirección, dependiente de la Dirección de Impuestos Interiores.<sup>50</sup>

#### **IV.B.1.b. Antecedentes de la Administración Tributaria 1947-1958**

Iniciamos este apartado, comentando que en 1947, como ya se analizó, se realizó la Tercera Convención Nacional Fiscal, que culminó con la expedición de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, cuya vigencia inicia a partir de 1948. Asimismo, se llevó a cabo un proceso de regularización fiscal y se crearon, las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles.<sup>51</sup> Adicionalmente, el 31 de diciembre de 1947, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal sea una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Durante este período, se da una descentralización del impuesto sobre la renta, con la creación de las Delegaciones Calificadoras, que tenían como función clasificar o calificar a los contribuyentes de ese impuesto con ingresos brutos anuales menores a cinco millones de pesos y una Junta Calificadora, que calificaba las declaraciones de contribuyentes con ingresos superiores a esa cantidad.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, p. 13.

<sup>50</sup> *Idem*, p.14.

<sup>51</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones...*, versión 1980, *op. cit.*, p. 19.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

# FALTAN PAGINAS

De la:

226

A la:

230

En el año de 1967, con vigencia a partir del primero de abril de 1967, se estableció un nuevo Código Fiscal de la Federación que sustituye al de 1938 y contiene los principios comunes aplicables a los impuestos federales, excepto los aduanales, además de introducir, como ya se comentó, el principio de autodeterminación de las contribuciones.

Sin embargo, con la entrada en vigor de este código, sucedió algo que realmente conmocionó al mundo tributario y es que, como en el artículo 83 se establecían las facultades en materia de comprobación, en su artículo Segundo Transitorio, se derogó el Decreto que crea a la Auditoría Fiscal Federal, con lo que la citada Auditoría deja de existir desde el punto de vista jurídico, sin que se estableciera ningún órgano que la sustituya, además de que siguió operando, pero como autoridad de facto.<sup>72</sup>

En materia de Administración Tributaria, bajo la dirección de Don Roberto Hoyo D'addona, se creó una estructura intermedia entre la Subsecretaría de Ingresos y las direcciones del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre ingresos mercantiles, de causantes menores y de auditoría fiscal federal, llamada Administración General de Impuestos al Ingreso, que dura hasta el año de 1972, en que las direcciones citadas se elevaron al rango de dirección general, dependiendo directamente de la Subsecretaría de Ingresos. La idea, mientras existió, era lograr una mayor coordinación de las acciones del fisco para controlar mejor a los contribuyentes.<sup>73</sup>

#### **IV.B.1.e. Antecedentes de la Administración Tributaria 1971-1976**

En reparación al error cometido, en el Diario Oficial del 16 de marzo de 1972, se publicó el Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de

---

<sup>72</sup> Cfr. JAIMES ARAIZA, Miguel, *op. cit.*, p. 31.

<sup>73</sup> Cfr. ZARZOSA ESCOBEDO, José Antonio, "Don Roberto Hoyo: el Funcionario, el Maestro, el Hombre", en *Revista Indetec*, No. 98, INDETEC, Jalisco, 29 de febrero de 1996, p. V.

Auditoría Fiscal Federal, expedido el 13 de enero de 1972, al cual se le atribuyen las facultades del artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación y también se especificó que estaría a cargo de un contador público.<sup>74</sup>

Valga la pena aclarar que, en esa fecha, la liquidación o determinación en cantidad líquida de los créditos por cantidades omitidas y detectadas en el ejercicio de las facultades de revisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las llevaban a cabo las unidades administrativas encargadas de administrar los impuestos, como la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta.

Adicionalmente, el 17 de marzo de ese mismo año, se publicó el Acuerdo 101-104 de 16 de Marzo de 1972, expedido por el Secretario Hugo B. Margáin, que delega en el Director General de Auditoría Fiscal Federal la firma de las órdenes de visita.

En ese mismo año, se otorgó, en razón del bajo cumplimiento voluntario, un programa de facilidades a contribuyentes, el cual se repitió en 1973 debido, según comenta el maestro Margain, a la "...falta de temor por parte del contribuyente evasor."<sup>75</sup>

En 1973 se inicia un franco proceso regionalización y desconcentración de funciones, con la delegación al nivel regional de facultades sustantivas de administración tributaria, con el manejo central de la normatividad.<sup>76</sup> Este proceso se da mediante la creación de 11 Administraciones Fiscales Regionales, distribuidas en nueve de las principales ciudades del país y en la zona metropolitana (la Hidalgo-México y la del Distrito Federal). La idea era que se

---

<sup>74</sup> Diario Oficial del 16 de marzo de 1972, pp. 1-2.

<sup>75</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones...*, versión 1980, *op. cit.*, p. 29.

<sup>76</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *op. cit.*, p. 140.

conformara una red que no incurriera en excesiva dispersión y que al mismo tiempo cubriera adecuadamente el territorio nacional.<sup>77</sup>

Precisamente por Decreto de 13 de junio de 1973, expedido por el Presidente Luis Echeverría Álvarez, publicado el 20 de ese propio mes, se crearon las citadas Administraciones, así como la Comisión de Administración Fiscal Regional y la Dirección General de Administración Fiscal Regional, ésta última con el fin de incrementar la recaudación y elevar la eficacia de la Administración Tributaria, así como cumplir con los objetivos de la reforma administrativa. Esta dirección se encargaría de normar y supervisar a las Administraciones Fiscales Regionales.<sup>78</sup>

La idea era "...acercar la estructura administrativa al lugar mismo en que se generan los asuntos, con beneficio del despacho y del ciudadano a quien evita el trato de los mismos en la capital de la República. Con tal objeto se han establecido en el centro de determinadas circunscripciones territoriales, Administraciones Fiscales Regionales, con facultades en materia de impuestos..."<sup>79</sup> federales.

Es válido aclarar que en la mayoría de los textos de Derecho Administrativo, cuando se habla de desconcentración regional se utiliza como ejemplos a las citadas administraciones, que cubren todo el territorio nacional, dando como razones para la delegación de facultades la pronta eficacia de los negocios y el acercamiento de "...los centros de decisión a los lugares en los que surgen los problemas de la masa de contribuyentes..."<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Memoria 1987*, SHCP, México, 1987, pp. 7-8.

<sup>78</sup> Diario Oficial del 6 de junio de 1973.

<sup>79</sup> FRAGA, GABINO, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1979, p. 200.

<sup>80</sup> ACOSTA ROMERO, MIGUEL, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 3ª edición, Porrúa, México, 1979, p. 161.

En materia de federalismo, en diciembre de ese 1973 se publicaron los Convenios de Coordinación, celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades Federativas, para que estas administraran y recaudaran los impuestos al ingreso global de las empresas, sobre productos del trabajo y sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal, a cargo de contribuyentes menores. En ellos, se les confiere a las Entidades la facultad de establecer el Padrón de los contribuyentes menores bajo su jurisdicción.<sup>81</sup>

Por otra parte, en ese mismo 1973, se crea la Dirección General de Difusión Fiscal y se dota a las administraciones fiscales regionales con unidades de orientación, lo cual es lógico dada la necesidad de desconcentración en materia de asistencia al contribuyente. En 1974 se desarrolla la campaña "movilización de la conciencia fiscal" consistente en visitas masivas para asesorar y motivar el cumplimiento fiscal, así como la elaboración y distribución de formularios de declaración, folletos e instructivos en forma gratuita.<sup>82</sup>

Iniciando el camino a una mejor integración de las exactoras, el 25 de febrero de 1977 se publicó el Acuerdo 101-121, expedido el 22 del mismo mes, por virtud del cual las Oficinas Federales de Hacienda, Principales, Subalternas y Agencias, pasaron a depender de las Administraciones Fiscales Regionales de su circunscripción, con lo que se integra verticalmente la función de recaudación, a efectos de lograr un mejor control y supervisión de las exactoras.<sup>83</sup>

#### **IV.B.2. Antecedentes y Evolución organizacional de la Administración Tributaria Mexicana de 1977 a 1997**

Una vez que se ha incursionado muy brevemente en los antecedentes de la Administración Tributaria mexicana hasta hace veintiún años, vale la pena que

---

<sup>81</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, p. 17.

<sup>82</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Evolución...*, pp. 142-143.

<sup>83</sup> Diario Oficial del 25 de febrero de 1977, p 2.

analicemos con más detalle el avance que se ha tenido a partir de 1977, en cuanto a fortalecimiento del aparato administrativo, al tiempo de realizar una evaluación de las medidas tomadas en cada momento respecto de mejoramiento en los servicios, fortalecimiento de la seguridad jurídica y promoción del cumplimiento voluntario.

El modelo tributario ha ido evolucionando en forma paralela con la estructura organizacional de la Administración Tributaria y esta con un pequeño retraso en relación con las reformas impositivas. Por ello, se intentará incursionar en el análisis de los cambios que ha tenido dicho modelo, mediante la revisión y análisis de la estructura de la Administración Tributaria, haciendo, cuando eso resulte pertinente, las aclaraciones necesarias del porqué de los cambios.

Vale la pena comentar, que la exposición no sólo abarca los datos, sino que se pretende que se resalte cada cambio sustancial con una exposición de sus antecedentes y motivos, así como la forma en que evolucionó con esto nuestro sistema de Administración Tributaria.

Asimismo, pusimos como fecha de terminación de este análisis minucioso 1977, porque es precisamente en julio de ese año cuando entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que será objeto de análisis en el capítulo V, junto con las posibles modificaciones estructurales que sucedan.

#### **IV.B.2.a. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1977. Separación del Área de Egresos, falta de integración de la Administración Tributaria**

Partimos con mayor profundidad a partir de 1977, en virtud de que fue en este año cuando se dividen las funciones y se crea la ahora desaparecida Secretaría de Programación y Presupuesto, además de que a partir del año

siguiente, se inicia el estudio y conceptualización de lo que el año siguiente sería el Modelo Integral de Recaudación.

El antecedente fue la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el 29 de diciembre de 1976, que crea la Secretaría de Programación y Presupuesto, asignando las funciones de programación y presupuestación del gasto público federal, anteriormente competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la recién creada.<sup>84</sup>

En cumplimiento a lo anterior, en el Diario Oficial del 23 de mayo de 1977, se publicó el Reglamento de la Secretaría de Hacienda Crédito Público, expedido el día 20 del mismo mes y año por el Presidente López Portillo.<sup>85</sup> Como antecedente respecto de la organización que en seguida analizaremos, se debe comentar que en esa época, aunque la Administración Tributaria se encontraba organizada por impuestos, los grupos de trabajo de las diversas áreas ya se empezaban a integrar por actividades, por lo que, en los niveles inferiores, la estructura se fue acercando a una estructura por funciones, aunque se reitera que todavía se encontraba organizada por impuestos.<sup>86</sup>

Este principio de cambio en la forma de organizarse de la Administración Tributaria, era congruente con el "Plan General de Administración Tributaria" que postulaba una administración eficaz que garantizara un alto índice de cumplimiento de las obligaciones tributarias y un incremento del ingreso que debía sustentarse en la mejoría sustancial de la administración, cuyo objetivo fundamental era optimizar la recaudación fiscal.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Manual...*, *op. cit.*, p. 3

<sup>85</sup> Diario Oficial del 23 de mayo de 1977.

<sup>86</sup> FLORES SOLANO, Jorge, "Evolución de la Estructura Administrativa y Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos", en *Revista Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, p. 53.

<sup>87</sup> *Cfr. Idem*, pp. 53-54.



Dentro de las diversas unidades administrativas que estableció el citado Reglamento, las siguientes son las que cuentan con alguna competencia en materia tributaria: a primer nivel, evidentemente se encontraban el Secretario y el Subsecretario de Ingresos, pero también contaban con alguna atribución el Subsecretario de Hacienda y Crédito Público (en materia de promoción fiscal), el Subsecretario de Inspección Fiscal (en materia de comercio exterior y aduanas) y el Procurador Fiscal de la Federación (en materia de defensa de la Administración Tributaria y propuestas de iniciativas y reglamentación).<sup>88</sup>

En materia de formulación de la política hacendaria encontramos que, para promover el desarrollo nacional y, en general, operar los mecanismos de promoción fiscal, existía la Dirección General de ese nombre (de Promoción Fiscal), compuesta a su vez por las direcciones de Análisis y Promoción Fiscal; de Estímulos Fiscales; de Control de Estímulos Fiscales; y de Coordinación de Estímulos Fiscales

En materia de planeación tributaria y definición de los criterios en materia tributaria, existía la Dirección General de Política de Ingresos, de la que dependía la dirección de Política Tributaria. Esta Dirección General subsiste hasta nuestra época.

Para resolver los recursos administrativos, y encargarse de la coordinación y estudios tributarios, estaba la Dirección General de Coordinación Recursos y Estudios Fiscales, a la que reportaban las direcciones de Coordinación Fiscal; de Recursos y Estudios Fiscales; y de Difusión Fiscal

La Administración Tributaria propiamente dicha era ejercida en la Dirección General de Administración Fiscal Central, cuya organización era por impuestos, constando de las direcciones del Impuesto sobre la Renta; del Impuesto sobre

---

<sup>88</sup> Por ser esta la parte del trabajo que trata la evolución de estos últimos veinte años, se mencionan todas las unidades administrativas que pudieran tener alguna participación en materia de Administración

Ingresos Mercantiles; y de Impuestos Interiores, todas las cuales ejercían las funciones normativas de control de obligaciones, recaudación, etc., para el impuesto que les tocaba administrar.

Por su parte, la Dirección General de Administración Fiscal Regional, controlaba la todavía incipiente descentralización en el territorio de la Administración Tributaria, auxiliada por la Dirección de Sistemas de Recaudación. Con este paso, se continúa el proceso de integración de la función de recaudación, al señalar como facultades de esta Dirección General, las de integrar y mantener el registro federal de causantes y otros padrones en coordinación con la Dirección General de Informática de Ingresos. En este mismo reglamento interior, desapareció la dirección de oficinas federales de hacienda y su competencia pasó precisamente a la Dirección General de Administración Fiscal Regional, en comento.<sup>89</sup>

Encargada, como su nombre lo indicaba, de los sistemas de información, estaba la Dirección General de Informática de Ingresos y de la labor de vigilancia de los contribuyentes la Dirección General de Auditoría Fiscal auxiliada esta última, por la dirección de inspección de impuestos interiores

Los impuestos al comercio exterior, se administraban por la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores se encargaba del cumplimiento de los servidores públicos en esa materia, siendo un antecedente de la ahora SECODAM, al realizar funciones de contraloría en cuanto a fondos y valores federales se refiere, para lo cual se auxiliaba de las direcciones de Control de Fondos y Valores y de Investigación de Fondos y Valores. Esta Dirección General también existe todavía, dependiente de la Tesorería de la Federación.

---

Tributaria, pero que, en adelante, para congruencia de la exposición, nos referiremos exclusivamente a las que dependen de la Subsecretaría de Ingresos y excepcionalmente a las demás.

<sup>89</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, pp. 18-19.

FALTA PAGINA

No.

239

Generales de Política de Ingresos; de Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales, de Difusión Fiscal; de Administración Fiscal Central; de Administración Fiscal Regional; y de Informática de Ingresos; así como las Administraciones Fiscales Regionales y las Oficinas Federales de Hacienda, con lo que se puede notar que los aspectos normativos y de administración y control de los gravámenes eran su principal encargo.

Sin embargo, a la Subsecretaría de Inspección Fiscal se le adscribieron, entre otras, las Direcciones Generales de Auditoría Fiscal, de Aduanas, de Vigilancia de Fondos y Valores, del Registro Federal de Automóviles, y las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y del Registro Federal de Vehículos, encargándola con ello de la vigilancia del cumplimiento fiscal.

Como se nota se divide a la Administración Tributaria en dos unidades, una normativa y operativa en diversas funciones, la Subsecretaría de Ingresos y otra exclusivamente operativa en materia de revisión, la Subsecretaría de Inspección Fiscal, la cual tenía que seguir los lineamientos técnicos que dictara la primera. *Por la desintegración de funciones que implicaba, consideramos que ésta no fue una buena medida.* Se corrobora esta opinión con que, en 1979, se volvió a integrar la función de revisión al área de Ingresos.

Por su parte, a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público al adscribirle, entre otras, a la Dirección General de Promoción Fiscal, congruente con sus tareas de planeación hacendaria, le encargaron la utilización de los mecanismos de promoción tributaria para promover el desarrollo, que en esa época tuvieron mucho auge, a través de instrumentos como lo eran los CEDIS y poco después (a partir de 1979), los CEPROFIS; a la Oficialía Mayor las Direcciones Generales de Laboratorio Central; Talleres de Impresión de Estampillas y Valores y de Casa de Moneda.

#### **IV.B.2.a.ii Acuerdo Delegatorio de facultades 1977**

El 19 de septiembre de 1977, se publicó el Acuerdo número 101-389, expedido por el Secretario Julio Rodolfo Moctezuma, el 13 de septiembre del mismo año, por el que se delegan facultades en los funcionarios de las Unidades Administrativas Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, señalándose además el número, la circunscripción territorial en las que ejercerán sus facultades y la sede de las mismas.

El artículo Segundo de este acuerdo establece el número, el nombre, la sede y la circunscripción territorial en donde ejercerán sus facultades las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares de las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación, de las Administraciones Fiscales Regionales, de las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal y de las Delegaciones Regionales de Servicios Administrativos, al respecto, cabe anotar que eran 13, distribuidas a lo largo del territorio nacional: Noroeste; Norte-Centro; Noreste; Occidente; Centro; Hidalgo-México; Golfo-Centro; Pacífico-Centro; Sureste; Peninsular; y Distrito Federal, que abarcaba las de Norte del Distrito Federal, Centro del Distrito Federal y Sur del Distrito Federal.

#### **IV.B.2.a.iii. Modificación al Acuerdo de Adscripción 1979. Auditoría Fiscal regresa al área de Ingresos**

El 14 de junio de 1979 se publicó el Acuerdo No. 101.380, expedido por el Secretario David Ibarra Muñoz, el 7 de junio de ese año, mediante el que se modifica el acuerdo de adscripción, para que a partir de esa fecha la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Subsecretaría de Inspección Fiscal, se adscribiera a la Subsecretaría de Ingresos,<sup>91</sup> con lo que se

---

<sup>91</sup> ACUERDO No. 101.380 mediante el cual se modifica el acuerdo que adscribe orgánicamente las Unidades Administrativas a que se refiere el Reglamento Interno de esta Secretaría, para que a partir de esta

subsana el error cometido en 1977, cuando se le adscribió a la Subsecretaría de Inspección y Ejecución Fiscal.<sup>92</sup>

Esto, a nuestro juicio resultaba mucho más congruente, ya que integraba las labores de Administración Tributaria bajo una misma dirección, tanto los órganos de administración, como los de vigilancia, lo cual aseguraba unidad de criterios, en beneficio del contribuyente, ya que quienes lo vigilan (realizando actos de molestia conforme al artículo 16 Constitucional), conocerían de primera mano los criterios de administración del gravamen.

Para ese 1979, los criterios de selección de contribuyentes objeto de auditoría, ya habían evolucionado respecto del concepto que se tenía en los años sesenta, en que los procedimientos se basaban en denuncias, estudios estadísticos y selecciones al azar, a una programación basada en estudios económicos y de comportamiento fiscal, con parámetros basados en ramas de actividad y su participación en el producto interno bruto, así como en razones financieras y contables por giros y sectores de contribuyentes, con un necesario apoyo en informática. De esta manera, al modernizarse la programación, se logra una optimización de los recursos de auditoría que genera mayor incidencia y cobertura de las labores de fiscalización.<sup>93</sup>

#### **IV.B.2.b. Reglamento Interior de 1979. El Modelo Integral de Recaudación y la Organización por Funciones de la Administración Tributaria**

El 31 de diciembre de 1979, se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente José López

---

fecha la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Subsecretaría de Inspección Fiscal, se adscriba a la Subsecretaría de Ingresos, Diario Oficial del 14 de junio de 1979, p.2.

<sup>92</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Evolución...*, *op. cit.*, p. 137.

<sup>93</sup> *Idem*, p. 148.

Portillo, el 28 de diciembre de ese año que entró en vigor el primero de enero de 1980 y que, además de abrogar el ya analizado, publicado el 23 de mayo de 1977, abroga el Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda de 13 de junio de 1940, publicado en el Diario Oficial del día 25 del mismo mes y año.<sup>94</sup>

Expresa la exposición de motivos que la razón primordial para esta reforma, fue apoyar administrativamente la promulgación de nuevas leyes tales como las reformas a la Ley General de instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, la del Impuesto al Valor Agregado, la de Coordinación Fiscal, la de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación y la del Registro Federal de Vehículos, además de la necesidad de adecuar la reforma administrativa a la reforma hacendaría y fiscal. En la misma exposición se manifiesta que este nuevo reglamento, permitiría mantener unidad de estilo y expresión gráfica de su contenido y sobre todo haría más clara la consulta y aplicación de sus disposiciones.<sup>95</sup>

#### **IV.B.2.b.i. Filosofía del Cambio. El Modelo Integral de Recaudación y su concepción del Proceso Recaudatorio**

Como se aprecia a simple vista, a partir de este momento se da el gran cambio de “administración por impuestos” a “administración por funciones”, con base en un “Modelo Integral de Recaudación”, que era la base conceptual y el marco de referencia de esa etapa de la Administración Tributaria, al pretender que los gravámenes se administraran de modo que se abarcaran todos sus diferentes aspectos, para lo cual se partía de un proceso e recaudatorio que, al tener como columna vertebral al Registro Federal de Contribuyentes, comprende desde la identificación y el registro, hasta el logro del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en forma voluntaria o coercitiva.

---

<sup>94</sup> Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del lunes 31 de diciembre de 1979, Quinta Sección, pp. 1-35.

<sup>95</sup> *Idem*, p. 1.

De hecho, este modelo se había planteado desde el año de 1978, con la idea de avanzar hacia un sistema fiscal integral y moderno, acorde con el grado de desarrollo del país. Poco antes, el Ejecutivo había planteado al Congreso de la Unión una Reforma Fiscal considerada en ese momento como Integral, que incluyó modificaciones profundas que permitieran coadyuvar a un mejor desarrollo y fluidez del proceso recaudatorio; combatir la evasión mediante el fortalecimiento de las facultades de las autoridades en materia de fiscalización; Generalizar y ampliar la base tributaria, sin elevar las tasas impositivas; Simplificar la legislación; y reducir el número de tributos; adecuar el régimen impositivo a la inflación, y fortalecer la coordinación fiscal y el federalismo.<sup>96</sup>

La idea principal de la Reforma estribaba en lograr un proceso gradual de transformación de la estructura impositiva, desde el punto de vista técnico, legal y administrativo, con un enfoque integral, ya que, en virtud de que el régimen tributario se relaciona con todos los aspectos de la vida económica, se consideraron el gasto, los subsidios y la deuda, en busca de una correspondencia coherente entre los precios, los salarios, las utilidades y el ingreso fiscal.<sup>97</sup>

Destacan en esta reforma, además las iniciativas de leyes del impuesto al valor agregado y de Coordinación Fiscal, que ya tratamos, la posterior (1983) expedición del nuevo Código Fiscal de la Federación y las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la expedición de la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, la Ley Federal de Derechos, etc. que generaron un sistema impositivo más congruente con la realidad nacional, que fortaleció, como ya se estudió, las haciendas públicas locales y municipales, simplificó los gravámenes y evitó la doble o triple tributación, ya que con la Ley del impuesto al valor agregado desaparecieron o quedaron en suspenso 32 impuestos federales especiales y alrededor de 400 impuestos locales y municipales y, mediante la Ley

---

<sup>96</sup> Prieto Fortún, Guillermo, "La Reforma Fiscal Integral. Análisis y Perspectivas", en *Revista Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 1, INCAFI, México, enero-febrero 1982, p. 33.

<sup>97</sup> *Idem*, p. 32.



del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se concentraron varios impuestos especiales en uno solo, que grava conceptos como cerveza, tabacos, alcohol, servicio telefónico, gasolina, refrescos y seguros.

Adicionalmente, y como complemento, se sistematizaron las disposiciones administrativas que apoyaban la aplicación de los gravámenes (reglas de carácter general que disponen las leyes tributarias que se expidan), en un solo cuerpo de vigencia anual, llamado "Resolución Miscelánea"<sup>98</sup> para facilitar a contribuyentes y autoridades la aplicación de normas que anteriormente estaban diseminadas en oficios, acuerdos, circulares, y otros documentos de difícil localización y consulta.

El siguiente paso, se dirigió a la propia Administración Tributaria, para lo cual se pensó en modificar la organización de la Subsecretaría de Ingresos, para que respondiera a la nueva estructura impositiva y a las nuevas relaciones con Estados y Municipios, así como para que se diera un mejor servicio a los contribuyentes y agilidad y flexibilidad a los trámites relacionados con los impuestos.

Así pues, y como aspecto complementario a la reforma, se reconoció que las leyes tributarias requieren de un aparato administrativo lo suficientemente integrado y eficiente para poder instrumentar adecuadamente las normas legales. Uno de los aspectos para ello, fue la concepción de la idea de un proceso adecuado que ordenara los diversos procedimientos existentes y conjuntara la actuación de las diversas autoridades involucradas.

Así surgió el "Modelo Integral de Recaudación", que partía de la idea de un proceso recaudatorio perfectamente estructurado y eslabonado, de manera que todos sus componentes fluyeran sucediéndose un paso tras otro, sin encontrar

---

<sup>98</sup> Ha habido discusiones respecto de la constitucionalidad de que el Legislativo delegue directamente en una Secretaría de Estado la emisión de reglas de este tipo. En especial, se recomienda consultar a PÉREZ

barreras administrativas y abarcando todas las actividades que componen la Administración Tributaria.<sup>99</sup>

La primera fase significó el establecimiento de procesos simples, fluidos y eficaces, que facilitarían la administración y el control, con máximo apoyo en informática, ya que se reconocía la carga que implicaba atender manualmente todo el cúmulo de información. Para ello, se construyeron centros de procesamiento regionales, en donde se procesaban las declaraciones, los pagos y la cobranza y un centro nacional en el que se consolidaría la información de los centros regionales, y se integraría y actualizaría el registro federal de contribuyentes, mediante la afectación a la cuenta única del contribuyente.

Otro aspecto importante para la reforma y congruente con el modelo integral de recaudación, lo significó un cambio de imagen de la Administración Tributaria, para lo cual se remodelaron las Oficinas Federales de Hacienda principales y se emprendió una tarea de capacitación de servidores públicos que laboraban en el fisco, para que, entendiendo mejor la nueva estructura funcional, pudieran aportar el apoyo que una reforma tan ambiciosa como esta puede tener.

#### **IV.B.2.b.ii. La Organización por Funciones de la Administración Tributaria**

Con el "modelo integral de recaudación", como base conceptual y marco de referencia, la Administración Tributaria mexicana definió el desarrollo de sus

---

BECERRIL, Leopoldo, *La facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1996, pp. 307-333.

<sup>99</sup> Cfr. RODRÍGUEZ ROCHA, Manuel, "Comentarios a la Transformación de la Gestión Tributaria Mexicana". en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 9-29; PHILLIPS OLMEDO, Eduardo, "Introducción al Modelo Integral de Recaudación", en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 31-44; FLORES SOLANO, Jorge, "Evolución de la Estructura Administrativa y Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos" en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 45-57. Es necesario aclarar que una buena parte de o que se dice en todo este apartado y los relacionados con el Modelo Integral de Recaudación son un extracto de todo lo investigado, incluido el documento base del propio Modelo, llamado "Reestructuración Integral del Sistema de Recaudación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", fechado en marzo de 1978. Por efectos de obviedad de espacio esta será la única cita al respecto.

actividades en una estructura de organización del tipo funcional, de manera que todas las áreas encargadas de la Administración de los tributos en vez de dedicarse todas a realizar las mismas funciones (recaudación, control, etc.), se dividieran la ejecución de las mismas y conforme a ellas se organizaran.

De esta forma, la estructura organizacional de la Administración Tributaria se apoyó en tres vertientes fundamentales: la colaboración administrativa, la desconcentración y la reestructuración administrativa de la Subsecretaría de Ingresos, como se dijo hacia un esquema funcional.<sup>100</sup>

El objetivo principal consistió en hacer de la Administración Tributaria "...un instrumento eficiente que responda a los requerimientos de desarrollo del país, y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones...Así mismo se incorporaron algunas funciones a la Subsecretaría de Ingresos para que pueda contar con los instrumentos de administración..."<sup>101</sup>

De esta manera, con este nuevo reglamento, y bajo esta nueva perspectiva, por principio de cuentas, A primer nivel, continúa la misma estructura que manejaba el anterior. En materia de promoción fiscal, sigue existiendo la Dirección General de Promoción Fiscal, pero ahora compuesta por las direcciones de Política de Estímulos Fiscales; de Estímulos Fiscales; de Control y Evaluación de Estímulos Fiscales; de Control y Evaluación de Estímulos Fiscales; y de Asuntos Fronterizos y Comercio Exterior. Cambio sustancial en cuanto a facultades no hubo a nivel Dirección General, pero se precisaron y ampliaron las funciones de las direcciones de área.

Por lo que toca a la Dirección General de Política de Ingresos, que antes contaba sólo con una dirección de área, ahora cuenta con las direcciones de

---

<sup>100</sup> PHILLIPS OLMEDO, Eduardo, *op. cit.*, p. 35.

<sup>101</sup> *Ibidem*.

Política de Impuestos Directos; de Política de Impuestos Indirectos; de Política de Ingresos no Tributarios; y de Estudios Fiscales.

Estos cambios le permitieron contar con la infraestructura necesaria para poder encausar la reforma tributaria hacia el fin que los tiempos requerían. Desde el punto de vista práctico, vale la pena comentar que lo que se hizo fue “regularizar” una situación de hecho que se venía dando de poco antes, ya que la Dirección General de Política de Ingresos empezó a crecer y se requería estructurarla y darle fundamento legal a su actuación.

Asimismo, desaparecen las Direcciones Generales de Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales; la de Administración Fiscal Central, la de Administración Fiscal Regional, y la de Informática de Ingresos, para dar lugar a las siguientes, las cuales se manejan bajo un concepto funcional en que cada una de las Direcciones Generales es normativa, respecto de sus áreas operativas.

Empezamos con la Dirección General de Recaudación, conformada por las direcciones de área de Sistemas de Recaudación y de Informática de Ingresos, que englobaba todo el control de obligaciones, sistemas recaudatorios e informática, integrando bajo una sola dirección todas las funciones tendientes a ordenar y operar el Registro Federal de Contribuyentes, así como desarrollar el control de obligaciones, la notificación y la cobranza, la contabilidad de ingresos y el análisis de la recaudación. Ésta fue la unidad administrativa la que sustituyó a la de Administración Fiscal Regional.

Por su parte, la Dirección General de Fiscalización, que sustituyó a la de Auditoría Fiscal, estaba compuesta por las direcciones de Revisión de Declaraciones; Revisión de Dictámenes; y Auditoría Fiscal, las funciones que realizaba se identifican con las que analizamos en el capítulo II bajo el rubro de “comprobación del cumplimiento”.

La Dirección General Técnica, a su vez, estaba encargada de normar y resolver en materias de administración tributaria, salvo recaudación, y se encontraba integrada por las direcciones de Servicios al Contribuyente; Asistencia al Contribuyente; Liquidación; y Recursos de Revocación.

Como es fácil notar, esta Dirección General, salvo en cuestiones de recaudación, sustituye en lo esencial a la Dirección General de Administración Fiscal Central, sólo adicionada con aspectos como liquidación (determinación en cantidad líquida), recursos administrativos y ya haciendo una realidad, mediante una dirección, a la labor de área de asistencia al contribuyente, que desde mucho tiempo atrás se venía realizando, pero todavía sin el enfoque integral que posteriormente se le ha ido imprimiendo.

Además, completan la estructura la Coordinación General con Entidades Federativas y la Coordinación General de Operación y Regional y Administrativa, una encargada de la tan importante relación con las Entidades Federativas y, la otra, para apoyar, desde el punto de vista recursos, los aspectos que norman las Direcciones Generales Técnica de Ingresos y de Recaudación.

La Dirección General de Aduanas, a partir de este Reglamento, se constituyó por las direcciones de Política Aduanera; Investigación y Vigilancia Aduanal; Administración Aduanera; Procedimientos Legales; y Planeación y Sistemas así como de la Unidad de Información y Estadística.<sup>102</sup>

Respecto de Unidades Administrativas Regionales, en la materia que nos interesa, continuaron existiendo las Administraciones Fiscales Regionales (divididas a su vez en Oficinas Federales de Hacienda principales, subalternas y auxiliares) y las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos. En materia de comercio exterior, las Aduanas y las Zonas de Inspección y Vigilancia.

Como se desprende de lo expuesto, lo esencial del cambio fue que las áreas de la Administración Tributaria, pasaron de ser encargadas de administrar impuestos en forma general, a una administración integral de una función, de manera que, por ejemplo, en lugar de que hubiera un área de liquidación en cada una de las direcciones de los impuestos sobre la renta, sobre ingresos mercantiles y de impuestos interiores, ahora había una dirección de liquidación que realizaba esta función respecto de todos los gravámenes.<sup>103</sup>

#### **IV.B.2.b.iii. La Operación Desconcentrada y la Colaboración Administrativa**

Las áreas operativas, en especial a partir de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Administración del impuesto al valor agregado, se integraban en dos esquemas de operación: desconcentración administrativa, a través de las administraciones fiscales regionales y las oficinas federales de hacienda; y, colaboración administrativa, en la que funciones de administración de gravámenes federales son realizadas a través de las Entidades Federativas, a las que se delegan facultades de administración y control de determinados impuestos federales.

En el caso de la función recaudatoria, existía todavía un nivel más, ya que las oficinas federales de hacienda eran controladas y supervisadas por las Administraciones Fiscales Regionales de su circunscripción territorial.

Este esquema implicaba un "desdoblamiento" de funciones por niveles, ya que lo que por un lado normaba, dirigía y evaluaba el área central, era aplicado por las Administraciones Fiscales Regionales, en el caso de las áreas técnicas y

---

<sup>102</sup> En lo sucesivo ya no nos referiremos a las unidades administrativas que no dependen de la Subsecretaría de Ingresos, puesto que el objetivo de este trabajo se centra en la Administración Tributaria.

<sup>103</sup> Cabe aclarar, que ya para 1979, las direcciones de estos impuestos habían dejado de ser "generales", para integrarse en una gran Dirección General de Administración Fiscal Central, como ya se comentó.

de auditoría y, en el caso de recaudación, éstas supervisaban a las oficinas federales de hacienda, las que operaban en su circunscripción.

De esta manera, cada unidad administrativa central tenía su correlativo a nivel regional y, en el caso de recaudación, el órgano regional tenía su correspondiente en los grupos operativos dependientes de las oficinas federales de hacienda.

La aplicación del “Modelo Integral de Recaudación” requirió de nuevos instrumentos de operación implicando la revisión de todos los sistemas del proceso recaudatorio, empezando por el cambio a sistemas computarizados, diseño de un mejor Registro Federal de Contribuyentes (que, como ya se comentó, debe ser y estar actualizado, limpio, completo y confiable), un control del cumplimiento de obligaciones más confiable y menos molesto para los contribuyentes, una más rápida y eficiente contabilidad de ingresos y cobranza de créditos, un mejor servicio de asistencia al contribuyente y actos de verificación más eficaces y más respetuosos de los derechos del contribuyente.

Todo esto significó reestructurar las oficinas federales de hacienda para adaptarlas, en sus grupos de servicio, a la estructura funcional; emitir normatividad interna de todas las funciones y para todos los niveles; capacitar al personal; ajustar los sistemas; y rediseñar el flujo interno de documentos.

#### **IV.B.2.b.iv. El Proceso Recaudatorio en el marco de un Modelo Integral de Recaudación**

El Modelo Integral de Recaudación partió del concepto de un Registro único de Contribuyentes, que integrara y consolidara los controles manuales que antes se llevaban por tipo de impuestos y con actualizaciones independientes (en los famosos “RUCS”, que eran tarjetas de control de obligaciones almacenadas

en unos cajones movibles, que eran actualizadas en forma manual por los servidores tributarios) de manera que se pudieran llevar en forma unificada (integral).<sup>104</sup>

La clave para este registro era precisamente el nuevo concepto de clave alfanumérica a 13 posiciones que constituye la “llave de acceso”, la manera de entrar, a la “cuenta única” del contribuyente, concepto que implicaba que en una sola cuenta se le controlaría, y no como antes una por cada impuesto.

La cuenta única contiene los datos de identificación, las obligaciones a las que se encuentra afecto, el cumplimiento y los actos de autoridad por incumplimiento, por lo que se constituye en la columna vertebral del éxito del proceso recaudatorio.

Como se comentó en el capítulo III, el registro de contribuyentes, punto de partida del proceso recaudatorio, es un requisito sin el cual no puede funcionar eficientemente el fisco, ya que para administrar y controlar a los cumplidos, perseguir a los incumplidos y realizar las demás funciones de la Administración Tributaria, primero se tiene que contar con información precisa respecto de los contribuyentes. En consecuencia, para obtener eficacia y capacidad de respuesta en sus acciones, se requiere de un registro de contribuyentes completo, oportuno, confiable y actualizado.<sup>105</sup>

Estos conceptos daban como consecuencia una Administración Tributaria más integrada y con los instrumentos para actuar eficientemente y con menos molestias al contribuyente, ya que el hecho de controlarlo en una sola cuenta implicaba que no se le molestaría innecesariamente y que se podría tener acceso

---

<sup>104</sup> Cfr. DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, pp. 24-47.

<sup>105</sup> Este concepto central del registro federal de contribuyentes ha sido consenso desde el momento en que se estableció el Modelo Integral de Recaudación.



a todo su historial, pudiendo localizarlo en el lugar donde se encontrara, cerrando las puertas a la evasión y mejorando la presencia del fisco.

Por lo que toca al control de obligaciones, se reconoció que era una función de innegable importancia, sobre todo en un sistema de autodeterminación de los gravámenes como el nuestro, para lo cual se consideró necesaria una acción coordinada del fisco, puesto que se venía manejando por tipo de impuestos y con actualizaciones independientes. Para ello, se pensó en una acción de vigilancia integral, apoyada ahora en informática, que sustituyó los antiguos controles, por un control mecanizado que permitía tanto la misma vigilancia del cumplimiento de obligaciones, como la emisión de documentos de gestión en forma automática.

Es en materia de promoción del cumplimiento y asistencia al contribuyente, donde el principio de comodidad de Adam Smith, que se analizó en el capítulo II, tiene su ejemplo más claro. A este respecto, fue notorio el fortalecimiento de la labor de asistencia al contribuyente, ya que del año de 1978, en que se crea la Subdirección de Orientación dependiente de la dirección general de Administración Fiscal Central,<sup>106</sup> sólo pasó un año para que se aumentara su jerarquía.

En 1979, a través del reglamento que estamos comentando, esta Subdirección se convirtió en la dirección de asistencia al contribuyente, encargada de incrementar este tipo de servicios, a través de orientación personal y telefónica, asesoría especializada y a grupos, así como la "orientación activa" que consiste en acudir a los contribuyentes para conocer sus problemas y poder plantear alternativas de solución,<sup>107</sup> y la difusión de folletería y formularios.

---

<sup>106</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Evolución...*, *op. cit.*, p. 142.

<sup>107</sup> *Ibidem*.

Es de resaltarse que la función asistencia al contribuyente adquiere, a partir de los ochenta, un concepto mucho más amplio, el que luego se plasmaría en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de 1983. Es claro que lo que se busca es una mejor relación y un acercamiento con el contribuyente, mediante una mejor atención e información al público, apoyada en un eficaz asesoramiento y un fortalecimiento de la comunicación, ampliando la función a la resolución de los problemas que aquejan al contribuyente.<sup>108</sup>

En materia de notificación y cobranza, además de las reformas legales que paulatinamente se fueron proponiendo para el Procedimiento Administrativo de Ejecución, se introdujeron innovaciones para ordenar y controlar mejor el cada vez mayor volumen de créditos, buscando proteger el interés del fisco federal, a través, por ejemplo, de la bóveda de créditos y del control computarizado, que permiten que los expedientes integrados tengan seguridad en su custodia y los créditos en sí mismos, oportunidad en su reclamo, así como de la jerarquización de créditos y el establecimiento de la labor de promoción de cobro, que permiten, la primera, la optimización de los recursos que se destinan a esta acción y, el segundo, alentar el pago voluntario, mediante uno de los que se han denominado "medios amigables de cobro".<sup>109</sup>

Por lo que respecta a la contabilidad de ingresos, el cambio fue trascendente, ya que se instalaron cajas electrónicas que sustituyeron a las electromecánicas, que sólo imprimían la certificación del pago y obligaban a la formulación de la cuenta comprobada de ingresos, mediante tareas manuales masivas que eran muy laboriosas e implicaban una pesada carga administrativa.

Estas nuevas cajas permitían formular la glosa contable mediante programas computarizados, emitiendo el corte de caja en forma automática, con

---

<sup>108</sup> ÁLVAREZ ALCALÁ, Adrián, "Orientación y Asistencia al Contribuyente", *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Jalisco, julio-agosto de 1981, p. 133.

<sup>109</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, pp. 29-31.

apoyo en un dispositivo magnético que se enviaba al centro de procesamiento regional para obtener, en forma diaria y mensual, la contabilidad de los ingresos. Asimismo, se emitían las polizas diarias y mensuales de ingresos vía cómputo y se integró en forma automatizada toda la función.<sup>110</sup>

#### **IV.B.2.b.v. Acuerdo de adscripción orgánica de 1979**

Como consecuencia del Reglamento Interior mencionado, el 31 de diciembre de 1979, se publicó el Acuerdo número 101-804 mediante el cual se adscriben orgánicamente las Unidades Administrativas Centralizadas y Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>111</sup> Este Acuerdo se emitió el 28 de diciembre de 1979 por el Secretario, Ibarra Muñoz. En él, respecto del aspecto que nos interesa, se adscribieron. A la Subsecretaría de hacienda y Crédito Público, las Direcciones Generales de Asuntos Hacendarios Internacionales y de Promoción Fiscal; a la Subsecretaría de Ingresos las Direcciones Generales de Política de Ingresos; de Recaudación, de Fiscalización y Técnica, así como la Coordinación General con Entidades Federativas; y, a la Subsecretaría de Inspección Fiscal las Direcciones Generales de Aduanas; de Vigilancia de Fondos y Valores y del Registro Federal de Vehículos.

#### **IV.B.2.b.vi. Acuerdo Delegatorio y de Adscripción de 1980**

El 23 de enero de 1980, apareció publicado el Acuerdo No. 101-27,<sup>112</sup> emitido por David Ibarra Muñoz, el 18 de ese mes, por el cual se adscribieron las Administraciones Fiscales, Regionales, las Oficinas Federales de Hacienda.

---

<sup>110</sup> *Idem*, pp. 31-33.

<sup>111</sup> Acuerdo número 101-804 mediante el cual se adscriben orgánicamente las Unidades Administrativas Centralizadas y Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 31 de diciembre de 1979, primera sección, p. 9.

<sup>112</sup> Acuerdo No. 101-27 mediante el cual se delegan facultades en favor de las Unidades Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 23 de enero de 1980, pp. 5-11.

#### **IV.B.2.b.vii. Acuerdo de Adscripción Orgánica y Delegación de Facultades de 1981**

El 20 de julio de 1981 se publicó el Acuerdo 101-285 expedido por el Secretario David Ibarra el 15 de julio de 1981.<sup>113</sup> En los considerandos, se razona que, en virtud de las reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de armonizar su estructura a la reforma fiscal, se hacía indispensable adecuar los acuerdos delegatorios de facultades.

El cambio que nos interesa para efectos de este trabajo es que se fortalece la delegación de funciones dando cada vez más atribuciones a las Administraciones, hasta casi convertirlas en "pequeñas subsecretarías", lo que va de acuerdo con la filosofía de desconcentración.

#### **IV.B.2.b.viii. Reformas al Reglamento Interior de 1982**

El 18 de junio de 1982 se publicó un nuevo Decreto de reformas al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>114</sup>, expedido el diecisiete de junio de 1982 por José López Portillo, que entró en vigor el 1º de julio de 1982.

Explican los considerandos, que la Ley Aduanera, vigente a partir a partir del 1o. de julio de 1982, estableció una serie de innovaciones en el despacho de las importaciones y exportaciones de mercancías; en la estructura de los regímenes aduaneros y en los procedimientos de recaudación, sanciones al comercio exterior, derechos aduaneros y aprovechamientos respectivos, que

---

<sup>113</sup> Acuerdo 101-285 por el que se delegan facultades en los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican; se adscriben orgánicamente las Administraciones Fiscales Regionales; y se señala el número, la circunscripción territorial y la sede de las Unidades Administrativas Regionales de la propia Secretaría en donde se ejercerán las facultades que se delegan, Diario Oficial del 20 de julio de 1981, pp. 4-16.

<sup>114</sup> Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del viernes 18 de junio de 1982, pp. 36-44.

hacían necesario adecuar el Reglamento Interior, a fin de establecer las unidades administrativas que se requieren para hacer funcional y operativa la aplicación de dicha Ley y del propio comercio exterior, así como para asignar en forma clara y precisa sus atribuciones.<sup>115</sup>

El cambio se centra en la Dirección General de Aduanas, constituida ahora por las Direcciones de Política Aduanera; Inspección Aduanera; Vigilancia Aduanera; Administración Aduanera; Procedimientos Legales; Planeación y Sistemas; y la Unidad de Informática, Contabilidad y Glosa, que como se puede apreciar, divide en dos a la dirección de Investigación y Vigilancia Aduanal y se cambia de nombre a la Unidad de Información y Estadística, a las que se precisan sus facultades, preparándola para las nuevas tareas que se le presentaban.<sup>116</sup>

#### **IV.B.2.c. Reglamento Interior de 1983. El Sistema Integral de Administración Tributaria**

El 29 de diciembre de 1982, se reformó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, otorgándose nuevas facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de planeación, coordinación, evaluación y vigilancia del sistema bancario del país, derivadas de la nacionalización de la banca, así como en materia de precios, tarifas y estímulos fiscales.

Como consecuencia de esa reforma, el 26 de agosto de 1983, se publicó un nuevo Reglamento Interior,<sup>117</sup> expedido el 24 de agosto del mismo año por el Presidente De La Madrid en cuyo artículo segundo se abroga el de 28 de diciembre de 1979. Explican los considerandos que el nuevo reglamento se

---

<sup>115</sup> Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del viernes 18 de junio de 1982, pp. 36.

<sup>116</sup> Este apartado se agregó simplemente por continuidad de exposición, pero se reitera que la Administración Aduanera rebasa el alcance de esta tesis.

<sup>117</sup> Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 26 de agosto de 1983, Segunda Sección, pp.1-62.

expidió en virtud de las reformas a las Leyes Orgánica de la Administración Pública Federal y del Banco de México y la expedición del Nuevo Código Fiscal de la Federación, de la Ley de Planeación, de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito y otras de igual importancia, a fin de establecer las facultades de la Secretaría en esta materia, así como uniformar la terminología en congruencia con las nuevas disposiciones legales.

#### **IV.B.2.c.ii. Filosofía del Cambio. El Sistema Integral de Administración Tributaria y el Fortalecimiento Estructural**

Respecto de la filosofía en materia de ingresos, hasta 1982, se pudo concluir la primera fase del "modelo integral de recaudación" (primera fase de la reforma administrativa de la Administración Tributaria) que, como se dijo, consistió en el establecimiento de procesos simples, fluidos y eficaces que facilitarían la administración y el control del proceso tributario. Para ello, en el ámbito de la informática se construyeron el centro nacional de procesamiento, siete centros de procesamiento regional y se adaptaron tres.

Sin embargo, durante 1983 se inicia la instrumentación de la segunda fase del proceso, denominada en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como "Sistema Integral de Administración de Administración Tributaria", que toma como base los resultados del Modelo Integral de Recaudación.<sup>118</sup>

El objetivo de este "sistema" se centraba en incrementar la recaudación, mediante el desaliento de la evasión a través de un mayor control de los contribuyentes no cautivos, del fomento del cumplimiento voluntario, de un mejor control y seguimiento de incumplidos, del perfeccionamiento de procesos administrativos con apoyo en informática, de optimizar las infraestructuras, de

---

<sup>118</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE INFORMÁTICA DE INGRESOS, Proyección del Área de Informática de la Subsecretaría de Ingresos para 1983-1988, Ponencia Presentada en la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales, Zapopan, julio 1983, p. 1.

incrementar la capacitación a todos niveles, de mejor coordinación entre los niveles normativos y operativos, de mejorar la eficiencia operativa (mediante adecuada normatividad y supervisión) y de fortalecer de la desconcentración administrativa.<sup>119</sup>

En materia de colaboración administrativa, se buscaba fortalecer el Pacto Federal y el Municipio Libre a través de una coordinación fiscal que sentara las bases de un sistema recaudatorio integral de impuestos federales, estatales y municipales, apoyado por una adecuada integración y actualización del padrón de impuestos coordinados en cada entidad federativa, estrecha vigilancia en el cumplimiento del impuesto al valor agregado, mejor cobranza de los créditos a cargo de entidades federativas, y una oportuna formulación y rendición de las cuentas diarias y mensuales de ingresos por impuestos federales coordinados.<sup>120</sup>

En materia de registro, las nuevas medidas se centraban en una actualización y depuración permanente, retroalimentación adecuada y labores de verificación; en materia de control de obligaciones, reforzar la verificación de campo, una mayor automatización y emitir oportuna y correctamente los documentos de gestión; en materia de promoción de cobro, crear una "...red nacional de recaudadoras estructurada y eficiente que, apoyada en los diversos servicios de recaudación como campañas de orientación masivas y difusión, formularios sencillos, asistencia al contribuyente, extensión de horarios para atender al público, etc. constituya una gran boca de entrada que atraiga al contribuyente al cumplimiento espontáneo y oportuno de sus obligaciones fiscales, eliminando en lo posible los obstáculos para ese cumplimiento".<sup>121</sup> Asimismo, lograr que la presentación de declaraciones se hiciera totalmente a través de la red bancaria.

---

<sup>119</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, p. 38.

<sup>120</sup> *Idem*, pp. 40-47.

<sup>121</sup> SHCP, *Relatoría...*, *op. cit.*, pp.18-19.

En materia de control de obligaciones, las acciones se centraban en una adecuada calendarización de obligaciones y en mejor descargo de obligaciones cumplidas y una adecuada emisión de documentos de gestión y de imposición de sanciones mediante el perfeccionamiento de la automatización. En materia de notificación y cobranza, mejorar la promoción de cobros, la depuración de la cartera de créditos y la eficiencia de respuesta y rendición de la cuenta comprobada; así como mejorar los tiempos de respuesta. se hizo hincapié en fortalecer la capacidad administrativa para poder llevar a sus últimas consecuencias los asuntos, a efecto de que no queden acciones inconclusas, que perjudican la actualización de la base de datos y deterioran la imagen del fisco al no cumplir lo que se amenaza.<sup>122</sup>

La idea principal era lograr control de obligaciones integral, orientado al contribuyente y considerándolo como unidad, en lugar de vigilarlo por obligación. En este sentido, Se pensaba que los tres niveles debían interactuar tomando en cuenta la importancia recaudatoria del contribuyente o su persistencia en el incumplimiento. Para ello, se realizarían verificaciones de campo y cruza de información para localizar contribuyentes no inscritos, así como un programa de seguimiento a grandes contribuyentes.<sup>123</sup>

La estrategia consistía en implantar un sistema único nacional de control, por contribuyente y no por obligación, lo que permitiría la emisión acumulada de documentos de gestión, un más confiable control de los contribuyentes y la eliminación de molestias innecesarias a estos. Como se nota, el aspecto "integral" sigue siendo una preocupación para el Fisco. No es para menos, puesto que la

---

<sup>122</sup> DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *op. cit.*, pp. 48-78.

<sup>123</sup> Aún cuando parece de alguna manera "inequitativo" este control a grandes contribuyentes, que llega al extremo en algunos países de Sudamérica, es muy necesario para conservar un nivel adecuado de recaudación. A nuestro parecer no es injusto, puesto que, como analizamos en el capítulo II, a los "desiguales hay que tratarlos desigual" y los contribuyentes de mayores ingresos son los que más reciben servicios por parte del Estado, por lo que no resulta inequitativo el vigilarlos de manera especial. Todo lo contrario, resulta necesario por parte de la Administración Tributaria.



percepción de falta de coordinación de acciones por parte de los contribuyentes desalienta el cumplimiento, y hace más costosas y poco eficaces las acciones.

En la misma línea, en materia de fiscalización se interrelacionarían sus acciones con el registro y control, a efecto de tener una mejor incidencia en los incumplidos y un mejor efecto ejemplificativo hacia los demás contribuyentes. De la misma forma, en materia de notificación y cobranza, se postuló utilizar más la informática, no sólo para controlar créditos, sino para dar seguimiento en las diversas etapas de la cobranza, con las incidencias de recursos administrativos, juicio y pago a plazos. También las acciones relativas a contabilidad de ingresos, se apoyarían más en cómputo y se integrarían con las demás.

Un aspecto importante que se vislumbró desde el Modelo Integral de Recaudación, pero que fue hasta esta época que empezó a fructificar, fue el de un programa de capacitación a todos niveles de la Administración Tributaria de manera que los funcionarios contaran con las herramientas adecuadas para llevar a cabo las nuevas tareas.<sup>124</sup> Evidentemente, la capacitación también incidió en la especialización, ya que las nuevas funciones precisamente requerían personal consciente de la importancia del cambio y del papel que jugaban en él.

#### **IV.B.2.c.ii. Aspectos Estructurales**

Por lo que respecta a estructura, esta segunda etapa tuvo poca incidencia, únicamente vale la pena mencionar, la creación, en la Subsecretaría del Ramo, de la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública, compuesta por las direcciones de Política de Precios y Tarifas, y de Autorización y Control de Precios y Tarifas. En la Subsecretaría de Ingresos se constituyó la Dirección General de Informática de Ingresos integrada por las direcciones de Sistemas de Informática y de Centros de Procesamiento y se cambió la

---

<sup>124</sup> RODRÍGUEZ ROCHA, Manuel, *op. cit.*, p. 13.

denominación de la Coordinación de Operación Regional y Administrativa por Coordinación de Operación Administrativa.

Por lo que toca a la Dirección General de Recaudación, de conformidad con el Sistema Integral de Administración Tributaria, se le estructuró de acuerdo con su función, por lo que quedó conformada por las direcciones del Registro y Control de Obligaciones, de Notificación y Cobranza y de Recepción de Recaudación y Contabilidad de Ingresos.

De la misma forma, la Dirección General de Fiscalización quedó conformada por las direcciones de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal y la Dirección General Técnica de Ingresos por las direcciones de Servicios al Contribuyente, de Asistencia al Contribuyente, de Liquidación y de Recursos de Revocación.

#### **IV.B.2.c.iii. Acuerdo de Adscripción Orgánica de 1983**

El propio 26 de agosto de 1983, apareció publicado el Acuerdo IO1-596,<sup>125</sup> expedido el 24 de agosto de 1983, por el Secretario, Jesús Silva Herzog, por virtud del cual, la Unidad de Precios y Tarifas se adscribió al Secretario. De la Subsecretaría de Ingresos dependieron as Direcciones Generales de: Política de Ingresos; de Recaudación; de Informática de Ingresos; de Fiscalización y Técnica de Ingresos; la Coordinación General con Entidades Federativas y las Administraciones Fiscales Regionales. De la Subsecretaría de Inspección Fiscal, las Direcciones Generales de Aduanas y del Registro Federal de Vehículos; y las Administraciones Regionales de Aduanas.

---

<sup>125</sup> Acuerdo IO1-596, por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 23 de agosto de 1983, Segunda Sección, p. 62.

#### **IV.B.2.c.iv. Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1983**

El 3 de noviembre del propio 1983, se expidió el Acuerdo 101-772, por el que se delegan facultades en los funcionarios de la SHCP que se indican; se señala el número, la circunscripción territorial y la sede de Unidades Administrativas Regionales de la propia Secretaría, Expedido el 28 de octubre de 1983 por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Jesús Silva Herzog. Su importancia, es meramente referencial, ya que para efectos de ingresos, los cambios no fueron de significación.<sup>126</sup>

#### **IV.B.2.c.v. Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1984**

El 12 de julio de 1984, se publicó el Acuerdo 101-620, por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se indican,<sup>127</sup> expedido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Jesús Silva Herzog Flores, el 3 de julio de 1984, el cual básicamente sigue el derrotero de su anterior.

#### **IV.B.2.c.vi. Reformas al Reglamento Interior del 25 de abril de 1985**

El 25 de abril de 1985 se publicó el Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>128</sup>, expedido por el Presidente Miguel De la Madrid el 9 del propio mes y año. Con estas reformas simplemente se ordenó un aspecto importante para la imagen de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que era la portación de armas por sus funcionarios, que había caído en un descontrol, que, se adujo, no era permisible. Como no es

---

<sup>126</sup> Diario Oficial del 3 de noviembre de 1983, pp. 4-7.

<sup>127</sup> Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se indican, Diario Oficial del 12 de julio de 1984, pp. 3- 6.

<sup>128</sup> Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 25 de abril de 1985, p. 3.

un aspecto relevante para nuestra investigación, no hacemos comentario al respecto.

#### **IV.B.2.c.vii. Reformas al Reglamento Interior del 19 de agosto de 1985. Desaparición de la Subsecretaría de Inspección Fiscal**

En el Diario Oficial del 19 de agosto de 1985, se publicó el Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>129</sup> expedido por el Presidente Miguel de la Madrid Hurtado, con fecha 16 del mismo mes y año. La razón que se dio para esta reforma, fueron las medidas de racionalización del gasto público que, para enfrentar la crisis, se habían dictado por el Ejecutivo Federal.

En esta Reforma encontramos una serie de cambios que inciden en el área de nuestro interés. Por ejemplo, desaparece la Subsecretaría de Inspección Fiscal, lo cual significa un paso adelante en la integración de la Administración Tributaria. Adicionalmente, desapareció la Dirección General del Registro Federal de Vehículos, cuyas funciones fueron asumidas por la Dirección General de Aduanas, la que quedó adscrita directamente al Secretario.

La Dirección General de Fiscalización, sufre pequeños cambios, subsistiendo las direcciones de Revisión de Declaraciones y de Revisión de Dictámenes, pero dividiéndose la anterior de Auditoría Fiscal, en las Direcciones de Auditoría Fiscal "A" y de Auditoría Fiscal "B".

Respecto de Unidades Administrativas Regionales, paralelo con la desaparición de la Dirección General del Registro Federal de Vehículos, desaparecieron las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos.

---

<sup>129</sup> Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 19 de agosto de 1985, pp. 3-26, 103-109.

Concluimos con la reflexión en el sentido de que esta medida de austeridad resultó benéfica para la Administración Tributaria, puesto que permitió que se integraran sus labores un poco más, aunque todavía la Dirección General de Aduanas dependía del Secretario y no a la Subsecretaría de Ingresos.

#### **IV.B.2.d. Reglamento Interior de 1988. Creación de las Coordinaciones de Administración Fiscal y ejercicio de la función de liquidación por parte de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal**

El 22 de marzo de 1988 se publicó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente de la Madrid, que entró en vigor el 16 de abril siguiente,<sup>130</sup> para actualizar las atribuciones de diversas unidades y adecuar su estructura orgánica, a las facultades que a la misma le conferían varias leyes y decretos expedidos con posterioridad a la fecha del anterior Reglamento Interior; llevar a sus máximas posibilidades la regionalización del aparato administrativo de afiliación; y dar fijeza a la competencia de las unidades administrativas regionales de la Secretaría. Otra razón de los cambios, no expuesta en la exposición de motivos, pero que en el Manual de Organización General se especifica, fue que los cambios en la estructura orgánica también derivaron de medidas permanentes de racionalización del gasto público.<sup>131</sup>

#### **IV.B.2.d.i. Filosofía del Cambio. Modernización de la Administración Tributaria**

La filosofía del cambio estructural de 1988 partió de 5 programas: Reforma Fiscal, Cruzada contra la Evasión Fiscal, Desconcentración Administrativa, Modernización y Simplificación.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Diario Oficial del 22 de marzo de 1988, Primera Sección, pp. 2-78.

<sup>131</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Manual ...*, op. cit., p. 4.

<sup>132</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Memoria 1987*, op. cit., p. 6.

Por lo que respecta a la reforma fiscal, a fines de 1986, se aprobó un paquete dirigido a detener el deterioro de las finanzas públicas y restituir al Estado su capacidad para estimular el crecimiento económico, y cumplir con sus obligaciones de carácter social. De esta manera, los objetivos se centraron en romper el círculo vicioso entre inflación y disminución del ingreso público; aumentar la recaudación, sin elevar tasas de gravámenes; alentar el crecimiento mediante estímulo a la actividad productiva; restituir la equidad del sistema impositivo; y, combatir la evasión.<sup>133</sup>

Uno de los principales aspectos de la reforma, consistió en eliminar la deducción de los intereses en términos nominales, permitiendo sólo deducir el componente real de dichos intereses, a efecto de, además de incrementar la recaudación, inducir un mejor financiamiento de las empresas mediante la colocación de deuda en vez de préstamos bancarios.<sup>134</sup>

En lo concerniente a la "Cruzada Nacional contra la Evasión Fiscal", consistió en buscar obtener mayor presencia fiscal para elevar el nivel de cumplimiento voluntario, hacer efectivo el riesgo por incumplimiento y maximizar el efecto multiplicador de la fiscalización, a fin de atenuar la distorsión en la equidad tributaria y la erosión en la recaudación. Este programa contempló reestructurar la organización; fortalecer el recurso humano; establecer nuevos sistemas de revisión y fortalecer el apoyo en informática.<sup>135</sup>

Por lo que respecta a desconcentración y modernización, se consideró que el desdoblamiento que había sufrido la Administración Tributaria, no sólo hacia las Administraciones y Oficinas Federales de Hacienda, ya comentado, sino también las 85 oficinas de fiscalización, llamadas subsedes, que se habían

---

<sup>133</sup> *Idem*, pp. 6-7.

<sup>134</sup> ARELLANO, Rogelio, *La Política Fiscal, Estabilización y Distribución del Ingreso: La Experiencia de México, 1983-1993*, ONU-CEPAL, Santiago de Chile, 1995, p. 21.

<sup>135</sup> SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Memoria 1987*, *op. cit.*, p. 7.

establecido, se había consolidado por lo que era necesario que se evolucionara hacia una segunda etapa, puesto que tanto las subsedes de fiscalización, como las Oficinas Federales de Hacienda, eran respuestas parciales a la necesidad de aumentar la presencia fiscal al interior de cada región, por lo que se debería buscar que desapareciera disparidad fiscal entre ciudades y regiones, distribuyendo de mejor manera los recursos existentes en el territorio.<sup>136</sup>

La segunda etapa consistía en el establecimiento de Administraciones Fiscales Federales (AFF's) en cada uno de los 31 estados. De esta manera, al reconocer que se tenía que conformar una red que no incurriera en excesiva dispersión, pero que cubriera todo el país, se eligió "... como marco de referencia cada estado, planteándose que cada AFF se establecería en la población con mayor número de contribuyentes y se procuraría tener oficinas que cubr[ier]an adecuadamente las demás localidades de la entidad."<sup>137</sup>

Adicionalmente, las AFFs se dedicarían exclusivamente a funciones sustantivas. Por lo que toca a las Oficinas Federales de Hacienda, se reestructurarían para apoyarse más en informática, a efecto de reorientar los recursos a tareas que deberían ser mejor atendidas.

Por último en lo relativo a simplificación, la misma se centró, con base en los resultados de 5 reuniones nacionales y 3 regionales con organismos de contribuyentes, en 84 medidas de simplificación de la legislación, de los trámites para el cumplimiento de obligaciones, de los acuerdos de coordinación y de los medios de defensa, los cuales se difundieron, destacando como resultado, un primer intento de justicia de ventanilla, para lo cual se expidió un Decreto fechado el 3 de julio de 1987, publicado el 8 del mismo mes y año que adicionó al Reglamento del Código Fiscal de la Federación el artículo 44-Bis, que como se

---

<sup>136</sup> *Idem*, p. 8.

<sup>137</sup> *Idem*, p. 8-9

trata en otra parte de esta tesis, se refiere a la cancelación de requerimientos y multas improcedentes.<sup>138</sup>

#### **IV.B.2.d.ii. Aspectos Estructurales**

El cambio en la organización fue muy fuerte, por principio de cuentas, la Dirección General de Recaudación, quedó compuesta ahora por las direcciones de Planeación y Programación de Recaudación; de Sistemas y Procedimientos de Recaudación; de Diagnóstico, Evaluación y Estadística de Recaudación; y de Servicios a la Recaudación. Este cambio obedeció a la idea de concentrarse más en la normatividad a autoridades regionales que en las partes del proceso recaudatorio.

A partir de ese momento, la llamada Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, sustituye a la de Fiscalización, compuesta por las nuevas direcciones de Programación de Auditoría; Revisión Fiscal, Auditoría Fiscal y Liquidación, subsistiendo las de Revisión de Declaraciones; y de Revisión de Dictámenes. Este cambio es de suma importancia, porque a partir de ese momento se enlaza e integra lo que es auditoría con la determinación (liquidación) en una misma área, suscitando una serie de discusiones entre los contribuyentes y en los diferentes foros.

Por un lado, se aduce la inconveniencia de que la misma autoridad que revisa sea la que determina en cantidad líquida los créditos fiscales, ya que los mismos vicios que pudiera haber tenido en la revisión se repetirán en la determinación. Al respecto, consideramos que esto no es totalmente cierto, ya que aún cuando sea la misma Dirección General la que asuma la función, eso no quiere decir que sean las mismas personas, puesto que evidentemente tiene que haber especialización. En el caso de las revisiones, las realizan auditores y, en el

---

<sup>138</sup> Subsecretaría de Ingresos, Memoria 1987, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1987, p. 9-11.



caso de la determinación, como es una resolución que debe revestir todos los requisitos de legalidad, lo ideal es que sean abogados quienes las proyecten.

Se argumenta a favor de la integración de esta función al área revisora, que es necesario que la misma unidad administrativa que conoce el expediente lo resuelva, logrando con esta "operación en línea", mayor eficiencia de la Administración Tributaria. Nosotros coincidimos con esta postura,

Por otra parte, con los otros cambios, se le empieza a dar mayor importancia a una de las funciones de primordial importancia en esta materia que es la programación de las revisiones y se especializa la función (Revisión Fiscal y Auditoría Fiscal).

Estos tres aspectos, redundan directamente en la materia de la tesis, ya que el cómo se elaboren las determinaciones y el que la programación de auditorías sea totalmente imparcial, de acuerdo con las normas, no privativa, aleatoria y realizada, desde la emisión misma de la orden o requerimiento de información, hasta la determinación en cantidad líquida con apego a la legislación y, en especial a los principios constitucionales que analizaremos en el próximo capítulo, redundan directamente en la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Otro cambio trascendental fue que la antigua Dirección General Técnica, se convirtió en la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente, conformada por las ya existentes direcciones de Servicios al Contribuyente, de Asistencia al Contribuyente y de Recursos de Revocación. Se aprecia aquí el cambio que se comentó en los párrafos precedentes, respecto de que la función de liquidación (que es realmente el único cambio de funciones que sufrió), pasa al área de auditoría.

A la Dirección General de Aduanas, se le adscribió el Laboratorio Central, el cual como ya se había comentado, era una Dirección General y en 1985, como dirección de área, quedó adscrito a la Dirección General de Servicios y Recursos Materiales. Se considera que este cambio es adecuado porque el laboratorio central es fundamental para operaciones de comercio exterior. Adicionalmente, se crea la Dirección Técnica Operativa.

Por lo que respecta a Unidades Administrativas Regionales, en concordancia con los objetivos y lineamientos que se comentaron, se crearon las Coordinaciones de Administración Fiscal, de las que se establecieron 8: Del Noroeste, Norte-Centro, Noreste, Occidente, Golfo Peninsular, Centro-Sur y Metropolitana.

De las coordinaciones mencionadas dependieron las Administraciones Fiscales Federales (AFF's), que, como se comentó, sustituyeron a las Administraciones Fiscales Regionales, y las Oficinas Federales de Hacienda, que a su vez dependían de las Administraciones Fiscales Federales. Según el artículo 131, se creaban 46 AFF's. De ellas dependían las oficinas Federales de Hacienda, tanto Principales, como Subalternas y Agencias. La idea era que las CAFF's, precisamente en honor a su denominación, "coordinaran" una acción "integral" en la circunscripción a su cargo.

#### **IV.B.2.d.iii. Acuerdo de Adscripción de 1988. Se Adscribe la Unidad de Precios y Tarifas a la Subsecretaría de Ingresos**

El 22 de marzo de 1988, se publicó el Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Secretario Gustavo Petricioli, el 17 de marzo de ese 1988.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Diario Oficial del 22 de marzo de 1988, pp. 78 de la Primera Sección, 2 a 25 de la Segunda Sección.

En ese Acuerdo se adscribieron a la Subsecretaría de Ingresos las Direcciones Generales de Política de Ingresos; Recaudación; Informática de Ingresos; Auditoría y Revisión Fiscal; y Servicios y Asistencia al Contribuyente. Asimismo, la Coordinación General en Entidades Federativas; la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública; las Coordinaciones de Administración Fiscal; y las Administraciones Fiscales Federales. Este Acuerdo entró en vigor el 16 de abril de 1988.

Es digno de hacer mención que el adscribir a la Subsecretaría de Ingresos la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública, va en concordancia con la integración del manejo de la política de ingresos, puesto que una de sus vertientes es la política de precios y tarifas.

#### **IV.B.2.d.iv. Acuerdo Delegatorio de Facultades de 1988**

El mismo 22 de marzo de 1988, se publicó el Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que siguió el derrotero de los anteriores, precisando qué facultades eran competencia de cada unidad administrativa, en armonía con los cambios que sufrió la estructura.<sup>140</sup>

#### **IV.B.2.d.v. Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1988**

También el 22 de marzo de 1988, se publicó el Acuerdo 101. por el que se señala el número, la circunscripción territorial y la sede de las Unidades Administrativas Regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se mencionan. Expedido el 11 de marzo de 1988 por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Gustavo Petricoli.<sup>141</sup> Este Acuerdo señala las Administraciones

---

<sup>140</sup> Diario Oficial del 22 de marzo de 1988, Primera Sección, pp. 78-85.

<sup>141</sup> Diario Oficial del 22 de marzo de 1988, Primera Sección, pp. 85-128; Segunda Sección, pp. 2-25.

Fiscales Federales que corresponden a cada Coordinación y, asimismo las oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias, que corresponden a cada Administración. Señala asimismo su circunscripción territorial.

#### **IV.B.2.e. Reglamento Interior de 1989**

Con fecha 17 de enero de 1989, se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedido por el Presidente Carlos Salinas de Gortari el 16 de enero de 1989.<sup>142</sup> Las razones que se arguyeron para un tan cercano cambio, fueron motivos de eficiencia y eficacia.

En este Reglamento, la Dirección General de Política de Ingresos sufre cambios sustanciales, ampliándose sus funciones y adicionándosele las que antes realizaban tanto la Dirección General de Promoción Fiscal, como la Unidad de Precios y tarifas, así queda conformada por las siguientes direcciones: de Política Impositiva; de Política de Derechos, Productos, Precios y Tarifas; de Política de Promoción Fiscal y de Comercio Exterior; de Precios y Tarifas; de Análisis Económico y Estadística de Ingresos; de Evaluación de Política de Ingresos; y de Estudios y Procedimientos Legales.

Por su parte, la Dirección General de Recaudación, sufrió cambios cualitativos, al absorber a la informática de ingresos, aunque conserva casi igual su estructura, con las direcciones de Planeación, Programación y Estadística de Recaudación (a la que se le agrega la función de estadística); de Sistemas de Recaudación; de Diagnóstico y Evaluación de Recaudación; y de Servicios a la Recaudación, agregándose las direcciones de Sistemas de Informática y de Centros de Procesamiento. Este cambio, como es lógico se reflejó a nivel de Administraciones Fiscales Federales.

---

<sup>142</sup> Diario Oficial del 17 de enero de 1989, pp. 14-84.

A su vez, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, sufre pequeños cambios, en su dirección de Auditoría y Revisión Fiscal, que absorbió a la de Revisión Fiscal y de auditoría. Las demás quedaron igual.

Se vuelve a crear una Dirección General Técnica de Ingresos, en sustitución de la de Servicios y Asistencia al Contribuyente, conformada por las direcciones de Estímulos Fiscales (que absorbe la parte operativa de la Dirección General de Promoción Fiscal, ya que la parte de política, como se comentó, fue absorbida por la Dirección General de Política de Ingresos; de Servicios al Contribuyente; de Asistencia al Contribuyente; de Recursos de Revocación; y se crea la de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente.

Respecto de las unidades administrativas que desaparecieron, fueron, como se podrá deducir de lo recién comentado, las Direcciones Generales de Informática de Ingresos y de Promoción Fiscal, esta última dependiente de la Subsecretaría del ramo; y, la Unidad de Precios y Tarifas de la Administración Pública.

#### **IV.B.2.e.i. Acuerdo de Adscripción de 1989**

En el Diario Oficial de 16 de enero de 1989, se publicó el Acuerdo 101-060, por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Secretario Pedro Aspe, el 16 de enero de 1989, en el cual, se le adscribieron a la Subsecretaría de Ingresos: Las Direcciones Generales de Política de Ingresos; de Recaudación; de Auditoría y Revisión Fiscal; Técnica de Ingresos; la Coordinación General con Entidades Federativas; las Coordinaciones de Administración Fiscal; y las

Administraciones Fiscales Federales. Hay que recordar que la Dirección General de Aduanas se encontraba adscrita al Secretario directamente.<sup>143</sup>

#### **IV.B.2.e.ii. Acuerdo de circunscripción territorial de 1989**

En el Diario Oficial del 9 de febrero de 1989, apareció publicado el Acuerdo 101-187, por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan, expedido el 3 de febrero de 1989, por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Pedro Aspe Armella. Se emitió sin cambios sustanciales, en congruencia con el recién comentado Reglamento Interior.<sup>144</sup>

#### **IV.B.2.e.iii. Acuerdo Delegatorio de 1989**

El miércoles 9 de marzo de 1989, apareció publicado en el Diario Oficial el Acuerdo 101-293, por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, expedido el 8 de marzo de 1989 por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Pedro Aspe Armella.<sup>145</sup>

#### **IV.B.2.e.iv. Acuerdo de Reformas al Acuerdo de Adscripción Orgánica de 1989. Adscripción del área de aduanas a la Administración Tributaria**

En el Diario Oficial del 22 de junio de 1989, se publicó el Acuerdo 101-989, expedido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público el 21 del mismo mes y año,<sup>146</sup> que tuvo el acierto de integrar la Administración Tributaria.

---

<sup>143</sup> Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 17 de enero de 1989, p.2.

<sup>144</sup> Diario Oficial del 9 de febrero de 1989, pp. 2-37.

<sup>145</sup> Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, Diario Oficial del 9 de marzo de 1989, pp. 5-12.

<sup>146</sup> Acuerdo por el que se reforma el diverso por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial, 22 de junio de 1989, pp. 3-4.

Se aduce en los considerandos que es conveniente adscribir a la Dirección General de Aduanas a un área específica a fin de integrarla orgánica y funcionalmente a otros procesos administrativos semejantes, por lo cual se adscribió a ésta a la Subsecretaría de Ingresos, logrando por fin que la Administración Tributaria se encontrara integrada (tanto impuestos internos como al comercio exterior).

Resulta conveniente mencionar, que esta adscripción fue la primera etapa de un proceso que culmina en 1993, con las reformas de carácter estructural que comentaremos más adelante.

Como se dice en los Considerandos del Acuerdo, la idea era modernizar el sistema aduanero para pasar a ser un instrumento de control selectivo, de recaudación de las contribuciones al comercio exterior, y de incentivos al comercio internacional a través del establecimiento de mecanismos simplificados, de la eliminación de trámites innecesarios y de la agilización en el tránsito de las mercancías entre fronteras, a través de un aprovechamiento de la organización por funciones y la desconcentración de la Subsecretaría de Ingresos, tomando en cuenta, además, que la labor aduanera también tiene que ver con la administración de contribuciones, aunque éstas sean al comercio exterior. Se esperaba del cambio, eliminar obstáculos al comercio exterior y optimizar los recursos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>147</sup>

Sin embargo, este mero cambio de adscripción significaba una profunda transformación en la forma de operar, que se fue dando desde esta fecha hasta 1993, como se comentó, en que se trató de que las áreas funcionales de la Administración Tributaria se encargaran de esas mismas labores, pero respecto del comercio exterior, para que las aduanas, al final de este proceso, se

---

<sup>147</sup> Para un excelente y completo análisis de este proceso, se recomienda el artículo de GABRIEL BUDEBO, Mario, *Casos de Éxito en Política de Ingresos y Gastos: La Experiencia Mexicana*, Organización

encargarán exclusivamente de la administración física, la normatividad del despacho aduanero y el control de la policía fiscal.

Es evidente que esta transformación requería modificaciones a la legislación aduanera, las cuales se dieron, pero no se analizarán por rebasar las intenciones de este trabajo, cuya línea se centra en la Administración Tributaria.

#### **IV.B.2.e.v. Decreto de 1990 de Reformas al Reglamento Interior**

En el Diario Oficial del 4 de enero de 1990, apareció publicado el Decreto por el que se reforma, adiciona y abroga disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente Carlos Salinas De Gortari, el 29 de diciembre de 1989.

Se aduce en los Considerandos, que en virtud de la necesidad de modernización de la administración fiscal y que para dar un avance sustancial en la administración aduanera, acorde con las necesidades de promoción e impulso al comercio exterior mexicano, resultaba inaplazable el consolidar la interacción de las Aduanas a la organización funcional de la administración fiscal federal, iniciada con la adscripción de 1989 de la Dirección General de Aduanas a la Subsecretaría de Ingresos.

La Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, cambió su denominación por la de Auditoría Fiscal Federal. Asimismo, se le añadieron las direcciones de Auditoría Fiscal a Instituciones de Crédito; de Auditoría Fiscal a Intermediarios Financieros No Bancarios; de Auditoría Fiscal a Intermediarios del Mercado de Valores; de Auditoría Fiscal a Entidades Paraestatales; de Auditoría Fiscal Integral; de Auditoría Fiscal a Renglones Específicos; de Auditoría Fiscal

---

de las Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Serie Política Fiscal, No. 69, Santiago de Chile, 1995, pp. 39-44.



de Gabinete; de Auditoría de Dictámenes; de Asuntos de Defraudación Fiscal; y de Asuntos Internacionales.

A la Dirección de General Técnica de Ingresos se le agregaron las direcciones de Planeación y Evaluación; de Normas de Operación; y de Sistemas. La Coordinación General con Entidades Federativas queda integrada por las direcciones de Operación y Evaluación del Sistemas y de Coordinación Fiscal y se crea la Coordinación de Operación Administrativa de la Subsecretaría de Ingresos.

La Dirección General de Aduanas, quedó integrada por las direcciones de Planeación Aduanera; de la Policía Fiscal; de Regulación del Despacho Aduanero; de Procedimientos Legales; de Laboratorio Central; y de Informática, Contabilidad y Glosa; de Operación y Control de Almacenes; de Control Administrativo; y Técnica Operativa. Hay que recordar que para esta fecha ya había desaparecido el Registro Federal de Vehículos

#### **IV.B.2.e.vi. Acuerdo de Circunscripción de 1990. Compactación del Esquema de Oficinas Federales de Hacienda**

El martes 27 de febrero de 1990,<sup>148</sup> apareció publicado el Acuerdo por el que se reforma el similar número 101-187, por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan, expedido el 20 de febrero de 1990 por el Secretario Pedro Aspe Armella.

En dicho Acuerdo, se menciona que siguiendo el Programa de Modernización Administrativa Implantado por el Gobierno Federal y con el fin de que las Oficinas Federales de Hacienda mejoraran el control sobre los

---

<sup>148</sup> Diario Oficial de la Federación del 27 de febrero de 1990, pp. 2-35.

contribuyentes y a su vez éstos tuvieran mayores facilidades en el cumplimiento de sus obligaciones, para atacar la evasión fiscal, se dotó a esas Unidades recaudadoras de equipo de cómputo para poder soportar la ampliación de las cargas de trabajo.

Que además, se habían efectuado estudios para elevar a principales las oficinas Subalternas, adecuando sus funciones y labores en base al nuevo sistema y método de trabajo. De esta forma, se modificaron las circunscripciones de las Oficinas Federales de Hacienda, al elevar a principales, como se dijo, a las subalternas, logrando una más adecuada cobertura. De esta forma, de la vieja estructura (principales, subalternas y agencias), como vemos, poco a poco se fueron compactando estructuras hasta quedar exclusivamente las principales.

#### **IV.B.2.e.vii. Decreto de Circunscripción de Aduanas de 1990**

El viernes 9 de marzo de 1990, apareció publicado el Decreto por el que se da a conocer el nombre, ubicación, sede y circunscripción territorial de las aduanas, expedido por el Presidente Carlos Salinas de Gortari, el 8 de marzo de 1990.<sup>149</sup>

#### **IV.B.2.e.viii. Reformas al Reglamento Interior de octubre de 1990**

El 30 de octubre de 1990, apareció publicado el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente Salinas el 26 de ese mes y año,<sup>150</sup> en el que, entre otras innovaciones, se cambia la denominación de la Coordinación de Operación Administrativa, por la de Dirección General de Planeación y Evaluación que quedó integrada por las direcciones de Planeación y

---

<sup>149</sup> Diario Oficial del 9 de marzo de 1990, pp. 2-6

<sup>150</sup> Diario Oficial del 30 de octubre de 1990, p. 6.

Desarrollo, de Evaluación y Productividad, de Información y de Evaluación Especial.<sup>151</sup> Se hicieron, también, algunos cambios en cuanto a la estructura de las Direcciones Generales de Auditoría Fiscal Federal y de Aduanas. Asimismo, se creó el concepto de Administración Fiscal Federal Especial a cargo de Instituciones de Crédito y empresas controladoras y controladas, según el artículo 129-Bis, creando en un principio la Metropolitana y la del Noreste. Aunque nunca iniciaron actividades realmente, sino hasta 1993.

Por último, se fortaleció el proceso de capacitación, al incluir formalmente al Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, que el 20 de diciembre de 1991 se convirtió en organismo descentralizado, en las reformas al artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (fracción III).<sup>152</sup>

#### **IV.B.2.e.ix. Acuerdo de Circunscripción de 1991**

El lunes 18 de febrero de 1991, se publicó el Acuerdo por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Acuerdo 101-187, por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 31 de enero de 1991, por el Secretario Pedro Aspe.<sup>153</sup>

La razón que se vierte en la exposición de motivos, es que para el desarrollo de los programas, encomendados a la Secretaría de Hacienda era de vital importancia adecuar el aparato recaudatorio de manera de replantear la estructura de las Oficinas Federales de Hacienda en lo que se refiere a control de delegaciones de contribuyentes; facilidades a estos para cumplirla; circunscripción territorial asignada a cada exactora para equilibrar la distribución de cargas de trabajo y evitar, en lo posible, la evasión fiscal.

---

<sup>151</sup> Diario Oficial del 30 de octubre de 1990, p. 12.

<sup>152</sup> SHCP, Manual..., *op. cit.*, p. 7.

<sup>153</sup> Diario Oficial del 18 de febrero de 1991, pp.81-83.

De esa manera, por este Acuerdo se modificó la circunscripción territorial de algunas Coordinaciones de Administración Fiscal Federal, y, obviamente, sus administraciones fiscales y oficinas federales.

#### **IV.B.2.e.x. Decreto de Reformas al Reglamento Interior de 1991**

El 22 de octubre de 1991 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente de la República, Carlos Salinas de Gortari, el 18 de octubre de 1991 refrendado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Pedro Aspe.<sup>154</sup>

Por su parte, La Dirección General de Recaudación, se reestructura nuevamente, quedando ahora integrada por las direcciones: Técnica de Sistemas; Procedimientos Legales; de Planeación; de Integración Contable y Estadística; de Evaluación; y de Sistemas de Aduanas. A la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal se le añaden la dirección de asuntos de Comercio Exterior, la de auditoría fiscal a entidades paraestatales y la de sistemas y desaparecen 3; y, a la Dirección General Técnica de Ingresos se le agregan las direcciones de Planeación y Evaluación de Técnica de Ingresos; de Normas de Operación; de Orientación y Resolución de Problemas del Contribuyente (que absorbió asistencia al contribuyente y Previsión y Resolución de Problemas); y de Sistemas.

#### **IV.B.2.e.xi. Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1991**

El 22 de octubre de 1991, se publicó el Acuerdo 101-940 por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del acuerdo 101-187, por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las

---

<sup>154</sup> Diario Oficial del 22 de octubre de 1991, pp. 3-19.

unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado el 9 de febrero de 1989.. Este Acuerdo fue expedido el 18 de octubre de 1991 por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Pedro Aspe.<sup>155</sup>

Se realizó este cambio para adecuar la circunscripción territorial de algunas Oficinas Federales de Hacienda a efecto de evitar problemas de traslado, por razón de la distancia, a los contribuyentes que dependen de las mismas y para modificar la circunscripción territorial de algunas Coordinaciones de Administración Fiscal, a fin de que dependan de las mismas las Administraciones Fiscales Federales más cercanas a su sede, lo cual redundará en beneficios de carácter administrativo y en la optimización de sus funciones; así como incrementar las facilidades administrativas a los contribuyentes con objeto de que puedan efectuar los trámites relacionados con solicitudes de autorización en materia fiscal.

#### **IV.B.2.f. Reglamento Interior de 1992. Fusión con la Secretaría de Programación y Presupuesto**

En el Diario Oficial del 24 de febrero de 1992, se publicó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente de la República, Carlos Salinas de Gortari el 22 de febrero de 1992.<sup>156</sup>

Este Reglamento Interior estuvo precedido por una reforma de 21 de febrero de 1992 a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la que las áreas de programación y presupuestación regresan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el pretexto de que se requería fortalecer la cohesión de la política económica y con ello contribuir a la consolidación de la recuperación económica, de la estabilización y del financiamiento del desarrollo.

---

<sup>155</sup> *Idem*, pp. 19-28.

<sup>156</sup> Diario Oficial del 24 de febrero de 1992. pp. 3-96.

Como es evidente, este nuevo Reglamento incluye las áreas y funciones que antes constituían la Secretaría de Programación y Presupuesto. Por lo que toca a la Administración Tributaria, la Dirección General de Planeación y Evaluación quedó integrada por las direcciones de Planeación y Productividad; de Información y Evaluación; de Modernización y Servicios Operativos; de Procesos de Interventoría; y de Auditoría Internacional. La Dirección General de Aduanas, se conforma ahora por las direcciones de Planeación Aduanera; Dirección de Regulación del Despacho Aduanero; Dirección de Laboratorio Central, Dirección de Informática, Contabilidad y Glosa. Asimismo, desaparecen las direcciones de Procedimientos legales; de operación y control de almacenes, de Control Administrativo y Técnica Operativa, así como por la Policía Fiscal Federal.

#### **IV.B.2.f.i Acuerdo de adscripción de 1992**

El 24 de febrero de 1992, se publicó el Acuerdo 101-024, expedido por el Secretario Aspe el 22 de ese mes, por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Mediante este instrumento, se adscribieron a la Subsecretaría de Ingresos: Las Direcciones Generales de Política de Ingresos; de Planeación y Evaluación; de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Técnica de Ingresos; y de Aduanas; la Coordinación General con Entidades Federativas; las Coordinaciones de Administración Fiscal y las Administraciones Fiscales Federales.<sup>157</sup>

#### **IV.B.2.f.ii. Decreto de Reformas al Reglamento Interior de junio de 1992**

El jueves 4 de junio de 1992 se publicó el Decreto que reforma y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente Carlos Salinas De Gortari, el 3 del

---

<sup>157</sup> *Idem*, Segunda Sección pp. 1-2.

mismo mes y año, refrendado por el Secretario Pedro Aspe. En este Decreto, no hubo cambios importantes para el área de ingresos.<sup>158</sup>

#### **IV.B.2.f.iii. Acuerdo de 1992 de Modificación al de Adscripción**

El 4 de junio de 1992 se publicó el Acuerdo que modifica el relativo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido también el 3 del propio mes y año por el Secretario Aspe.<sup>159</sup> De lo único que trató este Acuerdo, es de la desaparición de la Subsecretaría de Desarrollo Regional, sin modificar al área de ingresos.

#### **IV.B.2.g. Decreto de 1993 que Reforma al Reglamento Interior**

El 25 de enero de 1993 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 22 de enero de 1990 por el Presidente Carlos Salinas de Gortari y que entra en vigor el 1º de febrero de 1993.<sup>160</sup>

#### **IV.B.2.g.i. Filosofía del Cambio. Reestructuración y Modernización**

Aún cuando muchos han llamado reingeniería, al cambio que enseguida tratamos, en nuestra opinión, realmente no se trató de eso, puesto que no se hicieron totalmente a un lado los sistemas y procedimientos y se diseñaron de nuevo<sup>161</sup>, aunque realmente el cambio si fue sustancial en algunas de ellas, sobre todo aduanas.

---

<sup>158</sup> Diario Oficial del 4 de junio de 1992, pp. 5-8.

<sup>159</sup> *Idem*, p. 8.

<sup>160</sup> Diario Oficial del 25 de enero de 1993, pp. 2-37.

<sup>161</sup> Para entender el concepto de Reingeniería, consultar MORRIS, Daniel y BRANDON, Joel, *Reingeniería, cómo aplicarla en los negocios*, Trad. Cecilia Ávila de Barón, Mc Graw Hill, México, 1995, y HAMMER, Michael y CHAMPY, James, *Reingeniería*, Trad. Jorge Cárdenas, Norma, México, 1995.

Se pensó que para completar el esfuerzo realizado en Administración Tributaria, se requería reducir vías de evasión y elusión fiscal, ampliar la base de contribuyentes y hacer más transparente la aplicación del sistema fiscal, para lo que era necesario emprender una reestructuración profunda de la Administración Tributaria que redujera los costos administrativos, incrementara la eficiencia y condujera a prestar mejores servicios.<sup>162</sup>

Como ya se comentó algunos apartados atrás, resultaba necesario modernizar la administración aduanera, para lo cual se les incorporó a la Administración Tributaria, para aprovechar la organización por funciones y la desconcentración de ésta. Adicionalmente, se llevó a cabo una racionalización de la red de aduanas y se inició un trabajo de revisión de la legislación en la materia.

El aspecto más importante para efectos de esta tesis, lo constituyó la serie de cambios que se dieron en la organización de la Administración Tributaria, que se inspiró en las tendencias modernas respecto de instituciones grandes y complejas (como la que nos ocupa), para las que se recomienda desconcentrar las decisiones a la vez que centralizar el control, mediante el uso de sistemas efectivos de comunicación.<sup>163</sup> Esta fue la base de los cambios que enseguida comentamos.

#### **IV.B.2.g.ii. Cambio en la Organización. De “Direcciones y Coordinaciones” a “Administraciones”. Administraciones Especiales**

En 1993, la red de oficinas de la Administración Tributaria se integraba por 8 Coordinaciones Regionales, que coordinaban 45 administraciones locales, las que, a su vez, supervisaban 261 Oficinas Federales de Hacienda. Se dice que las

---

<sup>162</sup> GABRIEL BUDEBO, Mario, *Casos de Éxito en Política de Ingresos y Gastos: La Experiencia Mexicana*, Organización de las Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Serie Política Fiscal, No. 69, Santiago de Chile, 1995, p. 41.

<sup>163</sup> *Ibidem*.



primeras eran muy grandes para sus verdaderas funciones y terminaban realizando tareas que no les correspondía.<sup>164</sup>

Los cambios significaron, que las ocho oficinas de coordinación se redujeran de tamaño y se convirtieran en oficinas regionales de supervisión para cada una de las tres funciones sustantivas, es decir, recaudación, jurídica y fiscalización, con sólo los empleados necesarios para supervisar.

Asimismo, en lugar de se ocho, se convirtieron en 24 los administradores regionales, pues en cada región habría uno para cada una de las funciones sustantivas con dependencia directa del administrador general responsables del áreas sustantiva de que se tratara.

Por lo que respecta a las Administraciones Generales, pasaron de ser exclusivamente normativas a ser operativas también, con el apoyo de Administraciones Centrales y Administraciones de apoyo. Cabe decir que las funciones tuvieron algunos cambios que se analizarán en lo particular, pero que era el concepto de "administrar", manejo de intereses dirigidos a un fin de que hemos hablado en el capítulo dos, en vez de dirigir, terminología más acorde con la función.

Adicionalmente, la idea era que se suprimieran las 267 oficinas federales que existían, y sus funciones fueran absorbidas por 65 administraciones locales (es decir 20 más) y que se establecieran módulos de recepción en forma de buzones en 239 oficinas del Servicio Postal Mexicano (SEPOMEX[]) en todo el país; además de 80 módulos más instalados en agrupaciones, cámaras, colegios, confederaciones y centros comerciales. En estos módulos se reciben trámites de inscripciones, modificaciones de situación fiscal, solicitudes de servicios y aclaraciones de créditos fiscales, los que se responden por correo o notificación

---

<sup>164</sup> Cfr. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Informe de Labores 1992-1993, SHCP,

personal.<sup>165</sup> Adicionalmente, en las 65 administraciones locales se ubicaron módulos de atención fiscal, que prestan, además de estos servicios, los de orientación, solución de problemas y consultas.

Por lo que respecta propiamente a los cambios, este Decreto introduce el concepto de “Administraciones Generales” y “Administraciones Especiales”, que genera un ámbito administrativo mayor, y es, en cuanto a estructura, el cambio mas importante de los últimos años. Adicionalmente, se crea una Dirección General Fiscal Internacional.<sup>166</sup>

El concepto de “Administración Especial” en cada una de las áreas sustantivas, cobra fuerza, lo que es un adelanto hacia una estructura por segmentos de contribuyentes. En este caso las Administraciones Especiales controlan a los “contribuyentes grandes” (en el sentido económico del término) considerando como tales a miembros del sistema financiero, controladoras y controladas, esencialmente. Esto no es nuevo puesto que desde los años ochenta hay intentos por controlarlos adecuadamente, como se comento, tomando en cuenta que gran parte de la recaudación proviene de ellos.

Sin embargo, los principales cambios son que al área “técnica” se le cambia el nombre por el de “jurídica de Ingresos”, que, además de las funciones que normalmente realizaba, tendría a su cargo la defensa en juicio que tradicionalmente desarrolló la Procuraduría Fiscal de la Federación.

---

México, octubre de 1993, pp. 68-70.

<sup>165</sup> GABRIEL BUDEBO, Mario, *Casos de Éxito en Política de Ingresos y Gastos: La Experiencia Mexicana, Organización de las Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Serie Política Fiscal*, No. 69, Santiago de Chile, 1995, p. 44. Vale la pena aclarar que existe una discrepancia en cifras en las fuentes que se consultaron, puesto que en el informe de labores se refieren a 206 módulos de SEPOMEX. Creemos que para efectos de este trabajo es irrelevante la diferencia, pero se apunta para efectos de metodología.

<sup>166</sup> GABRIEL BUDEBO, Mario, *op. cit.*, p. 41.

Asimismo, las áreas de recaudación, auditoría y jurídica tendrían además de una Administración General, una Administración Especial encargada de resolución de asuntos de empresas consolidadas o del sector financiero.

Otro cambio, es la creación de la Dirección General de Interventoría, la cual tiene como función, precisamente "intervenir" en todas las labores de todas las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos, para asegurar el correcto, honesto y leal desempeño de los servidores públicos de la Administración Tributaria, en búsqueda también de un mejor servicio al contribuyente.

Como técnica legislativa, se dijo que las Administraciones Generales estarían integradas por los Administradores Generales, los Administradores Centrales, los Administradores, los Subadministradores y por los demás servidores públicos que señala el Reglamento, así que cada área maneja sus administradores de apoyo en el artículo que les da funciones.

En el ámbito regional, las Coordinaciones de Administración Regional, se sustituyen con Administraciones Regionales, las cuales ahora sólo manejan 1 área (antes manejaban las 3: auditoría, recaudación y jurídica). De esta manera quedan 8 Administraciones Regionales de cada área, 65 locales (de cada área) (veinte nuevas circunscripciones más) y 45 aduanas.

Un aspecto de importancia es que las funciones de notificación y cobranza de créditos emitidos por Auditoría Fiscal Federal, le fueron adscritos al área jurídica, un movimiento criticado porque rompió el proceso natural de que los especializados en cobranza (recaudación) realizaran los cobros de créditos. Además, complicó los sistemas al tener dos áreas controlando la misma función (cobranza). En contraposición, algunas funciones de la técnica, específicamente

lo que se hacía en autorizaciones "A" y Consultas "C", pasó al área de recaudación.

Asimismo, la objeción respecto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, pendientes de dictamen de procedencia, tradicionalmente en el área técnica, pasó al área de Auditoría Fiscal Federal. De la misma manera, el otorgamiento de registro de fabricante o importador de máquina de comprobación fiscal y la autorización de establecimientos que imprimen comprobantes fiscales pasó al área de auditoría, conservándose en la Jurídica de Ingresos, la autorización de medios alternos de comprobación fiscal, lo que resultaba incongruente. Asimismo, los asuntos laborales pasaron a la Jurídica, con lo que se allanó, sin saber, el camino hacia el Servicio de Administración Tributaria..

#### **IV.B.2.g.iii. Acuerdo de Adscripción de 1993**

El 25 de enero de 1993, se publicó el Acuerdo 101.-010 por el se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 22 de enero de 1993 por el Secretario Pedro Aspe. Por él, se adscriben orgánicamente a la Subsecretaría de Ingresos: Las Direcciones Generales de Política de Ingresos; de Interventoría; Fiscal Internacional; y de Planeación y Evaluación; las Administraciones Generales de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos; y de Aduanas; y la Coordinación General con Entidades Federativas.<sup>167</sup>

#### **IV.B.2.g.iv. Acuerdo de Circunscripción Territorial de 1993**

El 29 de enero de 1993, se publicó el Acuerdo por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas

---

<sup>167</sup> Diario Oficial del 25 de enero de 1993, p. 38.

de la SHCP que se mencionan, expedido por el Secretario de Hacienda Pedro Aspe, el 28 del mismo mes, en el cual lo más importante es que con motivo de la reestructuración administrativa se suprimen las 267 OFH's "...que integraban la red de exactoras del país, siendo conveniente fusionar las dependencias que ya no justifican su existencia con las que, por su importancia deben subsistir, para destinar los recursos sobrantes a las áreas estratégicas y prioritarias."<sup>168</sup>

#### **IV.B.2.g.v. Reformas de 1993 al Acuerdo Delegatorio**

El lunes 15 de marzo de 1993, se publicó el Acuerdo mediante el cual se reforman y derogan diversas disposiciones del diverso de fecha 8 de marzo de 1989, en el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican. Este Acuerdo fue expedido por el Secretario Pedro Aspe el 11 de marzo de 1993 y su principal aspecto tiene que ver con el área de Interventoría, a la cual le asignan y precisan, entre otras nuevas funciones, de auditoría, además de que a las demás áreas les precisan sus funciones, principalmente en el área de auditoría.<sup>169</sup>

#### **IV.B.2.g.vi. Acuerdo de 1993 de Reformas al de Circunscripción**

El 15 de marzo de 1993 se publicó el Acuerdo mediante el cual se reforma el diverso por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan, y se da a conocer la fecha de inicio de actividades de las administraciones locales que se indican, expedido el 10 de marzo de 1993 por el Secretario Aspe.<sup>170</sup> Su efecto fue el de ordenar mejor la circunscripción territorial de las Administraciones que se crearon, tomando en cuenta que se

---

<sup>168</sup> Diario Oficial del 29 de enero de 1993, p. 10.

<sup>169</sup> Diario Oficial del 15 de marzo de 1993, pp. 2-24.

<sup>170</sup> *Idem*, pp. 24 a 29.

crearon veinte nuevas, además de que se les señaló nombre, número y sede, dando también la fecha de inicio de actividades de las nuevas.

#### **IV.B.2.g.vii. Decreto de agosto de 1993 de Reformas al Reglamento Interior**

El 20 de agosto de 1993 se publicó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 17 de agosto de 1993 por el Presidente Carlos Salinas De Gortari, y refrendado por el Secretario Pedro Aspe.<sup>171</sup>

El principal aspecto de esta Reforma, en el ámbito de ingresos, fue que la Dirección General de Política de Ingresos absorbió a la Fiscal Internacional en una nueva Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales. Asimismo, se amplió y precisó la competencia de las Administraciones Especiales de Recaudación y de Auditoría Fiscal en materia de inmobiliarias financieras, operadoras de sociedades de inversión y sociedades controladoras de grupos financieros. Por último, se cambia de Coordinación General con Entidades Federativas a Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas. Asimismo, se hicieron precisiones a las facultades de todas las áreas.

#### **IV.B.2.g.viii. Acuerdo de agosto de 1993 de Reformas al de Adscripción**

El propio 20 de agosto de 1993 se publicó el Acuerdo por el que se reforma el diverso por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido el 17 de agosto de 1993

---

<sup>171</sup> Diario Oficial del 20 de agosto de 1993, pp. 7-22.

por el Secretario Pedro Aspe el cual adscribe a la Subsecretaría de Ingresos a las Direcciones Generales de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales de Interventoría de Planeación y Evaluación; y de Coordinación con Entidades Federativas; las Administraciones Generales de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos; y de Aduanas.<sup>172</sup>

#### **IV.B.2.g.ix. Acuerdo Delegatorio de febrero de 1994**

El propio 14 de febrero de 1994 se publicó el Acuerdo mediante el cual se reforman diversas disposiciones del diverso de fecha 8 de marzo de 1989, en el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, expedido el 24 de enero por el Secretario Pedro Aspe.<sup>173</sup>

Este acuerdo se expidió a fin de armonizar y actualizar el ejercicio de las facultades previstas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente a partir del 21 de agosto de 1993, con la reestructuración que en dicho ordenamiento se dio a algunas unidades administrativas.

#### **IV.B.2.g.x. Acuerdo de octubre de 1994 de Reformas al Delegatorio**

El 24 de octubre de 1994, se publicó el Acuerdo que reforma al diverso número 101-293, por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican, de fecha 8 de marzo de 1989, expedido el 14 de octubre de ese año por el Secretario Pedro Aspe.<sup>174</sup>

En este acuerdo se preció que la determinación del destino de las mercancías de procedencia extranjera, que sean objeto de embargo precautorio

---

<sup>172</sup> *Idem*, p. 24.

<sup>173</sup> Diario Oficial del 14 de febrero de 1994, pp. 9-29.

en los términos de la legislación aduanera, pudiendo ordenar el pago del valor de las mismas cuando ya no se encuentran en su poder, lo cual precisa en el este Acuerdo, atendiendo la circunscripción territorial.

#### **IV.B.2.h. Reglamento Interior de septiembre de 1996**

En el Diario Oficial del 11 de septiembre de 1996, se publicó el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,<sup>175</sup> en el cual, los cambios principales es que dejan de mencionarse expresamente a las diversas Administraciones Centrales, para, en cambio, mencionar a las Direcciones Generales adjuntas de Procuraduría Fiscal, así como de las Direcciones Generales de Interventoría, Política de Ingresos, y de Asuntos Fiscales Internacionales, por lo que al área de Ingresos corresponde.

En materia de estructura, se separa la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales, en una Dirección General de Política de Ingresos y otra de Asuntos Fiscales Internacionales. Se crea una Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación, con facultades tanto de la Dirección General de Planeación y Evaluación, como de la de Interventoría, concentrando aspectos de capacitación, con miras al SAT.

Otro aspecto importante, es que se vuelve a integrar el concepto de notificación y cobranza, puesto que la Administración General Jurídica de Ingresos deja de tener competencia en la materia, concentrándose todo en el área de Recaudación y la aprobación de los medios alternos de comprobación fiscal pasa al área de auditoría.

---

<sup>174</sup> Diario Oficial del 24 de octubre de 1994, pp.7-8.

<sup>175</sup> Diario Oficial del 11 de septiembre de 1996, pp. 2-97.



#### **IV.B.2.h.i. Acuerdo de Adscripción de 1996**

En el Diario Oficial del 11 de septiembre de 1996, se publicó el Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Guillermo Ortiz, el 10 de septiembre de 1996.<sup>176</sup> En este Acuerdo se adscriben a la Subsecretaría de Ingresos, las Direcciones Generales de Interventoría, Política de Ingresos, Asuntos Fiscales Internacionales y Coordinación con Entidades Federativas; así como las Administraciones Generales de Información, desarrollo y evaluación; de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos y de Aduanas.

#### **IV.B.2.h.ii. Acuerdo de Circunscripción de 1996**

En el Diario Oficial del 18 de diciembre de 1996, apareció publicado el Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan, expedido por el Secretario Guillermo Ortiz el 26 de noviembre de 1996.<sup>177</sup> En este Acuerdo, se hicieron ajustes a la circunscripción territorial de algunas locales y se crearon nuevas secciones aduaneras, todo con el fin de controlar mejor las unidades administrativas a cargo de la Secretaría, así como apoyar y promover la exportación de productos hacia el exterior.

#### **IV.B.2.h.iii. Reformas y Adiciones de diciembre de 1996 al Reglamento Interior**

En el Diario Oficial del 24 de diciembre de 1996, apareció publicado el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del

---

<sup>176</sup> Diario Oficial del 11 de septiembre de 1996, pp. 97-98.

<sup>177</sup> Diario Oficial del 18 de diciembre de 1996, pp. 3-27.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Presidente Ernesto Zedillo el 20 de diciembre de 1996.<sup>178</sup>

En esta reforma, lo principal que se hizo fue establecer nuevamente la existencia y competencia de los Administradores Centrales y los de apoyo, que auxiliarían a cada Administración General y Especial, lo que resultaba bastante necesario dadas las cargas de trabajo que se habían generado para los titulares de las Administraciones Generales y Especiales, al no tener existencia legal sus Administradores Centrales o de apoyo y recargarse el aspecto formal, pero muy importante, de la firma autógrafa en ellos.

#### **IV.C. Comentario Final. Reflexiones sobre la Evolución Estructural de la Administración Tributaria Mexicana. Conclusiones**

El sistema fiscal federal mexicano se basa en la autodeterminación de los gravámenes, lo cual significa que es el propio contribuyente el que fija la cantidad que debe pagar al fisco federal, en cumplimiento a la legislación correspondiente. De esta manera, el cumplimiento masivo, espontáneo, oportuno y correcto de las obligaciones tributarias se convierte en una necesidad, de la que depende que el Estado cuente con los recursos que lo doten de la capacidad de maniobra que le permita cumplir adecuadamente con sus fines

Como es evidente, estos propósitos se distorsionan con el incumplimiento, ya que la carga del sostenimiento de los gastos públicos recae con mayor peso en los cumplidos, con la consecuencia, además de la inequidad resultante, de que el Estado ve reducidos sus ingresos y, por ende, mermadas sus posibilidades. Si no existe una respuesta justa, pero inmediata y enérgica frente al incumplimiento, respetando siempre los derechos del contribuyente, no se genera el cumplimiento voluntario.

---

<sup>178</sup> Diario Oficial del 24 de diciembre de 1996, pp. 10-16.

De la evolución organizacional podemos observar un camino hacia la autodeterminación, por parte del contribuyente, y, en forma correlativa, hacia la promoción del cumplimiento voluntario, por parte de la autoridad. La filosofía que ha apoyado todos esos cambios, afortunadamente, ha girado en torno a ideas como eficiencia, eficacia, modernización, equidad y servicio al contribuyente,

Empezó la Administración Tributaria mexicana con un sistema poco sofisticado y con problemas estructurales muy fuertes (por ejemplo, las Juntas Calificadoras), que dieron lugar a respuestas a veces no tan inmediatas (Auditoría Fiscal Federal de 1959), las cuales significaron un gradual avance en el camino a la justicia tributaria y la eficiencia y eficacia en la gestión.

De principios de este siglo en que el país soportaba un sistema tributario desordenado, sin coordinación ni colaboración fiscal y que se componía de impuestos en ocasiones ineficientes y a veces injustos, se evoluciona a una coordinación y colaboración tributaria entre los tres niveles de gobierno, con un sistema de contribuciones cada vez mejor estructurado: con menos y más eficientes contribuciones y una mejor distribución de la carga tributaria en todo el país.

La evolución de concepto de causante al de contribuyente y el principio de autodeterminación de los gravámenes marcan derroteros hacia un sistema fiscal más eficiente y justo. Sin embargo, y aún cuando no es objetivo de esta tesis evaluar la política tributaria por rebasar el alcance de las hipótesis planteadas y desviar el tema central de la investigación, es válido afirmar, en adelante al capítulo VI, que, como apuntaron el 100% de los expertos que se entrevistaron para este trabajo<sup>179</sup> todavía queda mucho por hacer en materia de simplificación del sistema tributario y en cuanto a lograr justicia, certidumbre y eficiencia en el

---

<sup>179</sup> La mayoría de los resultados de la investigación de campo se presentan en el capítulo VI. La explicación de la metodología seguida se encuentra en la introducción de este trabajo.

mismo. Adicionalmente, todavía no se logra un aparato administrativo fuerte y eficiente ni un proceso recaudatorio simple, ágil y justo.

Por su parte y paralelo a lo que se comenta, la Administración Tributaria, de una organización precaria, casi sin presencia y sin credibilidad, ha ido evolucionando en forma gradual en reforzar sus sistemas y procedimientos y su organización, para poder contar con elementos suficientes para apoyar las mejoras al sistema fiscal, optimizar sus acciones recaudadoras y prestar un mejor servicio al contribuyente.

De una organización por impuestos pura se evolucionó, con base en un Plan General de Administración Tributaria, a una mixta, caracterizada por unión en el ejercicio de ciertas funciones en los grupos de trabajo de los niveles inferiores de la organización y de ahí, con la filosofía de un Modelo Integral de Recaudación y, posteriormente, de un Sistema Integral de Recaudación, que postulaban un proceso recaudatorio integrado y un aparato administrativo eficiente, firme y justo, que apoyara la reforma fiscal de los años ochenta, mediante una mayor presencia de la autoridad y eficiencia de los procesos se avanzó, gradualmente, hasta una organización por funciones.

Posteriormente, y con base en los lineamientos de la modernización y reestructuración, y en apoyo a la reforma de 1986, se caminó a una organización, todavía por funciones, pero más transparente y con la idea de manejar, verdaderamente administrar, en forma óptima los recursos de la Administración Tributaria, en beneficio de los recursos nacionales y del servicio al contribuyente.

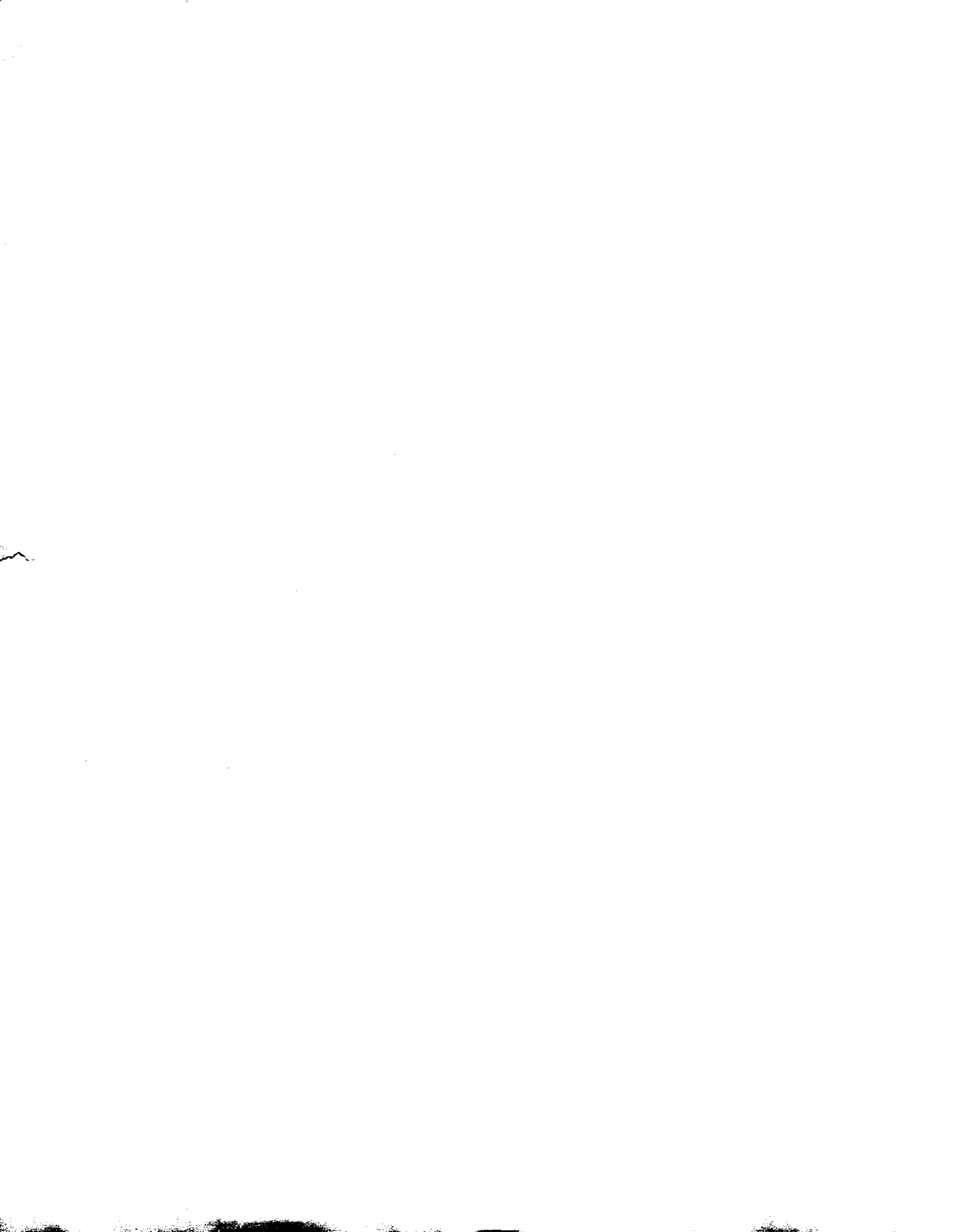
La siguiente etapa se da a finales de 1995, en el marco también de una reforma fiscal, la de 1995, cuando el Congreso de la Unión aprueba la Ley del Servicio de Administración Tributaria que postula un cambio fundamental, siguiendo la tendencia mundial en la materia, al crear un órgano desconcentrado

con autonomía de gestión, técnica y presupuestal que totalmente despolitizado, con personal especializado y con los instrumentos idóneos, administre en forma justa y eficiente las contribuciones federales.

Será materia del capítulo V analizar sus aspectos esenciales, principalmente los jurídicos, de este cambio. Sin embargo, cabe ahora adelantar que lo que se piensa del sistema tributario se percibe también de su administración, por lo cual es necesario que ese cambio, con todo lo que implica como, por ejemplo, la modernización, y el servicio fiscal de carrera, se convierta en una realidad.

Como se desprende de las diversas etapas analizadas, los cambios siempre han sido como respuesta a reformas tributarias o a situaciones detectadas que influían negativamente en el cumplimiento espontáneo y correcto de las obligaciones tributarias. Sin embargo, en algunas ocasiones la administración reaccionó después de que se presentó el problema, lo cual denota que todavía es necesario lograr mayor planeación de las acciones y, definitivamente, debe haber un plan a futuro que visualice lo que será la Administración Tributaria no sólo en una década, sino mucho más adelante, todo lo cual incidirá no sólo en mejores servicios para el contribuyente, sino en acciones que permitan que la organización tributaria pueda adaptarse a los posibles cambios económicos, políticos o sociales que sufra el país.

Se tratará de probar en el capítulo VI, que un principio de "Plan" ya está: es la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y, con base en ella, se pueden, y deben, programar los siguientes pasos, sin desandar el camino. Sin embargo, esto implica una verdadera voluntad política de que se convierta en una realidad el que la Administración Tributaria evolucione a mejores estadios de gestión y organización.



## V. CONSIDERACIONES JURÍDICAS SOBRE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

### V.A. Antecedentes del Servicio de Administración Tributaria

En el Diario Oficial del 15 de diciembre de 1995, se publicó el Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, cuyo Artículo Primero expidió la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), que entró en vigor el pasado 1º de julio de 1997, y que asigna las atribuciones de determinación y recaudación de contribuciones federales, que había venido ejerciendo la Subsecretaría de Ingresos, a un órgano desconcentrado con carácter de autoridad fiscal, denominado Servicio de Administración Tributaria.<sup>1</sup>

Se ha dicho que éste constituye el cambio estructural en materia de Administración Tributaria de mayor trascendencia en la materia en las últimas dos décadas. Como se expresó, nosotros consideramos que esta afirmación debe hacerse con reserva, puesto que, como se analizó en el capítulo IV, ha habido también otros cambios de importancia, como la transición a una organización por funciones, y se puede decir que el cambio al SAT es una continuación de la evolución que ha tenido la Administración Tributaria.

Aún cuando es cierto que, por una parte, un añejo anhelo de la Administración Tributaria ha sido el contar con un servicio civil de carrera y por la otra, que la tendencia mundial es en el sentido de crear órganos autónomos, también lo es que hay que ser cuidadosos respecto de implantar figuras, ya que cualquier cambio debe realizarse tomando en cuenta nuestras raíces culturales, nuestra historia e idiosincrasia y, evidentemente, nuestra tradición jurídica.

---

<sup>1</sup>Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 1º, *Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras*, Diario Oficial de la Federación, México, viernes 15 de diciembre de 1995 (Segunda Sección), p.1. Sin embargo, como se tratará más adelante, el pasado 10 de junio se volvió a crear la Subsecretaría, lo que, esperamos, no mine la idea de un órgano especializado.

Consideramos que lo importante no radica en el hecho de crear un órgano, u otro, sino en que la Administración Tributaria cuente con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de eficiencia, eficacia, servicio, justicia y apego a la ley en sus acciones. Es precisamente objetivo de este capítulo, desentrañar que es el SAT, porqué se creó, cuales son sus características desde el punto de vista jurídico y si se ajusta a nuestra tradición y marco jurídico correspondiente.

Las razones que motivaron a este cambio, las encontramos, además de en la evolución natural de la Administración Tributaria, analizada en el Capítulo IV, en varios documentos, de los cuales se realizará un somero análisis, que nos permitirá adentrarnos en el estudio jurídico del órgano de que se trata.

#### **V.A.1. Proyecto de Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario**

Ha habido algunos proyectos de Ley que pretendían otorgar mayor certeza o incentivar la evolución de algún elemento de la Administración Tributaria en México. Sin embargo, por rigor Académico, no podremos referirnos sino a uno, el que, de hecho, se presentó al Congreso de la Unión y fue aprobado, pero se desconocen los motivos por los que no se promulgó.

El 24 de noviembre de 1981,<sup>2</sup> se presentó la Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario,<sup>3</sup> que propone un sistema de capacitación y desarrollo, creando la "...carrera de funcionario hacendario con tres diversas categorías que mediante un sistema de promociones permitirá garantizar la permanencia de personal capacitado dentro de la Administración."<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> LÓPEZ PORTILLO, José, *Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario*, Fotocopia de la Iniciativa firmada, 24 de noviembre de 1981.

<sup>3</sup> "Proyecto de Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario", en *Investigación Fiscal*, INCAFI, Segunda Época, No. 1, enero-febrero de 1992, pp. 59-70.

<sup>4</sup> *Idem*, p. 59.



Para esta iniciativa, los funcionarios de carrera se componían por el equivalente de director de área (los actuales administradores locales o de apoyo) hacia abajo en el escalafón jerárquico. Por lo que respecta a mandos superiores, el 75% debería tomarse de funcionarios de carrera, calculado por año de calendario, para asegurar "...el ingreso de personal en el servicio hacendario, ampliamente preparado que promueva y mantenga la modernización y eficiencia de la Secretaría."<sup>5</sup> Nos debe llamar la atención que desde aquella época ya se tenía conciencia de la necesidad de efficientar la Administración.

El artículo 6º establecía las categorías de funcionario de carrera, con un escalafón muy rígido, basado en un ascenso de la base (Categoría "c") hasta llegar al máximo (Categoría "A"), después de, por lo menos, nueve años de servicios. Es necesario aclarar que esta Ley abarcaba a toda la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que no sólo se dirigía a los funcionarios fiscales, sino también a las especializaciones de crédito, administrativa y de cómputo, haciendo la distinción entre la fiscal y la aduanera (hay que recordar, como lo vimos en Capítulo precedente, en esa época Aduanas no pertenecía a la Subsecretaría de Ingresos).

La categoría de funcionario de carrera se perdía, según el artículo 7º <sup>6</sup> cuando se dejaran de prestar servicios en el área por más de un 50% de los años de servicio o por despido o incumplimiento de obligaciones, dentro de las que se encontraba la participación anual en programas de capacitación, coordinados por un Consejo de Formación de Funcionarios Hacendarios creado por el artículo 8º <sup>7</sup>. A su vez, el artículo 10º establecía la obligación de guardar reserva respecto de los asuntos confidenciales competencia de cada funcionario, además de la obligación, en caso de dejar de prestar sus servicios,

---

<sup>5</sup> *Idem*, p. 61.

<sup>6</sup> *Idem*, p. 66.

<sup>7</sup> *Idem*, p. 67.

de abstenerse de tomar a su cuidado asuntos conocidos durante su desempeño.<sup>8</sup>

Un aspecto interesante, es el contenido en el artículo 12, que establece la posibilidad de nombrar funcionarios que no sean de carrera para cargos de confianza, "...siempre que la persona que se desea nombrar demuestre en un concurso público que sus conocimientos en la especialización de que se trate son notablemente superiores a los de los demás participantes." <sup>9</sup> El concurso sería previa convocatoria y tendrían que participar en él cuando menos tres funcionarios de carrera de la especialización de que se tratara. Los directores o equivalentes con más de siete años de servicios tendrían automáticamente la categoría "A" al entrar en vigor la ley.

Otro aspecto relevante, es que aún cuando la Ley entraría en vigor hasta el 1º de enero de 1983, el artículo Primero Transitorio establecía que los programas de capacitación se iniciarían en el año de 1982 y que las inscripciones para los exámenes de admisión para el programa de formación hacendaria que se requerían para ser funcionarios "C" se llevarían a cabo a más tardar en julio de 1982 y los cursos se deberían iniciar en agosto de ese año.

Sin embargo, esta Ley no fue promulgada<sup>10</sup> y cabe la reflexión dado que está fechada en 1981 y se supone que entraría en vigor el 1º de enero de 1983, del gran avance que hubiera significado no sólo para la Administración

---

<sup>8</sup> *Ibidem.*

<sup>9</sup> *Idem*, p. 68.

<sup>10</sup> Respecto del trámite legislativo que siguió, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público está fechado el 10 de diciembre de 1981, se tuvo la primera lectura ese mismo día, se dispensó la segunda lectura y fue aprobado el 16 de diciembre de 1981 por la Cámara, con pequeñas modificaciones, por ejemplo en el penúltimo párrafo del artículo sexto, se establecía la obligación de "comprometerse" a cumplir con un curso de actualización para readquirir la categoría de funcionario de carrera cuando se pierda por dejar de prestar servicios por más del 50% del tiempo trabajado, fue modificado por "cumplir" con dicho curso; en el artículo 7 se agregó al encabezado "sin perjuicio de lo previsto en la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado"; respecto de cursos de capacitación, se cambió a que la escuela los determinaría oyendo al funcionario (no conjuntamente); se establece la obligación de cumplir un curso

Tributaria en particular, sino para todo el Gobierno Federal, ya que el Servicio Civil de Carrera ha sido un anhelo de todo servidor público y de los propios gobernados, puesto que, en la medida que la autoridad se encuentre preparada, no sea improvisada y cuente con la experiencia necesaria, sus actuaciones serán más apegadas al Derecho y se evitarán vaivenes en las decisiones, ocasionando inseguridad jurídica, tema que subyace en toda esta tesis.

Este proyecto demuestra algo conocido por quienes trabajan en el ámbito tributario: la preocupación tanto por un servicio fiscal, como por la capacitación de funcionarios y eficientación de procedimientos. Sin embargo, también muestra, desafortunadamente, falta de voluntad política para llevarlo adelante.

#### **V.A.2. Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000**

Como antecedente de este sexenio, principiamos con el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, publicado el 31 de mayo de 1995, en el que se considera que el desafío principal de la política económica es promover la recuperación y fortalecimiento del ahorro interno, para convertirlo en la fuente primordial del financiamiento del desarrollo, para lo que delinea una estrategia integral en la que se destina particular importancia a una reforma del sistema tributario.<sup>11</sup>

Apunta el Plan la necesidad de adoptar un sistema sencillo, en que no sólo se facilite el cumplimiento de las obligaciones, sino que se promueva el desempeño eficiente de la actividad productiva, la inversión, el ahorro y la generación de empleos, todo ello en un marco de mayor equidad. Uno de los criterios esenciales para ello, es "...otorgar seguridad jurídica plena a los contribuyentes, eliminar ambigüedades y asegurar sus medios de defensa..."<sup>12</sup>

---

de actualización cuando se dejen de prestar servicios por más de dos años; se cambiaron términos como "concurso" por "examen", etc.

<sup>11</sup> *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000*, Talleres Gráficos de México, México, 1995, pp. 139-141.

<sup>12</sup> *Idem*, p. 141.

Asimismo, propone simplificar las disposiciones fiscales para reducir los costos de los contribuyentes e impulsar la actividad productiva y el empleo y reconoce que la evasión y elusión representan "...una injusticia inaceptable para con los contribuyentes cumplidos que debe ser combatida y sancionada."<sup>13</sup>

Por otra parte, en el apartado relativo a la reforma de gobierno, se expresa la necesidad de lograr una administración pública "...accesible moderna y eficiente orientada al servicio y cercana a las necesidades e intereses de la ciudadanía...que promueva el uso eficiente de los recursos públicos..."<sup>14</sup> Además, reconoce que "...es necesario avanzar en la conformación de un servicio profesional de carrera que...facilite la capacitación...para el mejor desarrollo de cada función, la adaptación a los cambios... y el desenvolvimiento de la iniciativa y creatividad que contribuya a un mejor servicio para la sociedad. Un servicio profesional de carrera deberá...promover esquemas de remuneración, promoción e incentivos basados en el mérito y la capacidad profesional."<sup>15</sup>

### **V.A.3. Informe de Gobierno 1995**

Otro documento de relevancia para el tema que nos ocupa, es el primer Informe de Gobierno, en el que se considera la necesidad de que la reforma tributaria se de en "...varias fases acompasadas a las posibilidades que otorgue la recuperación[,],...en una primera etapa...[se ocuparía]...del marco institucional del sistema tributario, de su administración y simplificación, y de la seguridad jurídica para los contribuyentes. En etapas subsecuentes, se abordarían los cambios más significativos en la estructura tributaria." <sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> *Ibidem.*

<sup>14</sup> *Idem*, pp. 62-63.

<sup>15</sup> *Idem*, pp.63-64.

<sup>16</sup> *Mensaje al H. Congreso de la Unión del C. Presidente de la República, Ernesto Zedillo Ponce de León, con motivo de la presentación de su primer informe de gobierno, Diario Oficial de la Federación, 1º de septiembre de 1995, p. 57.*

#### V.A.4. Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000

Por otra parte, el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000 (PRONAFIDE), dado a conocer el 3 de junio de 1997, contiene acciones dirigidas a alcanzar un crecimiento sostenible, atender la creciente demanda de empleo, incrementar el ahorro interno, aumentar la eficiencia de la inversión, consolidar la estabilidad y evitar las crisis financieras causadas por la excesiva dependencia en recursos externos, como las del pasado.<sup>17</sup>

Para esto, el PRONAFIDE propone las siguientes líneas de acción: “Primera. Mantener un entorno macroeconómico estable... Segunda. Fortalecer las fuentes del financiamiento del desarrollo... Tercera. Aumentar la eficiencia de la inversión pública y privada para así contar con más y mejor inversión. [y] Cuarta. Utilizar el ahorro externo sólo como complemento del ahorro interno.”<sup>18</sup> Para fortalecer las fuentes permanentes del financiamiento del desarrollo, el PRONAFIDE establece 4 estrategias: promover el ahorro del sector privado, consolidar el ahorro público, fortalecer y modernizar el sistema financiero y aprovechar el ahorro externo como complemento del interno.

Específicamente, uno de los tres aspectos que contempla este programa para promover el ahorro del sector privado, es una política fiscal promotora del ahorro y la inversión,<sup>19</sup> que se concretaría en la promoción de una reforma tributaria que incluirá “...disposiciones que incentiven tanto el ahorro de los

---

<sup>17</sup> PRONAFIDE, *Un rumbo definido para el crecimiento de México*, Periódico El Universal, desplegado, miércoles 4 de junio de 1997, p.3.

<sup>18</sup> ORTIZ MARTÍNEZ, Guillermo, *Intervención del Secretario de Hacienda y Crédito Público durante la presentación del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000*, Periódico El Nacional, Separata, miércoles 4 de junio de 1997, p. VI.

<sup>19</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *México: Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documento obtenido en la hoja de Internet, junio de 1997, p.6.

particulares, como la inversión.”<sup>20</sup> “El texto señala que uno de los elementos decisivos que hará que se eleve la recaudación en el mediano plazo, es la creación del SAT a partir del 1 de julio de 1997, que permitirá ejercer un control más adecuado de las obligaciones de los contribuyentes a partir de una administración más eficaz, con personal más capacitado.”<sup>21</sup>

## **V.B. Los Objetivos del Servicio de Administración Tributaria a la Luz de la Seguridad Jurídica del Contribuyente**

### **V.B.1. Objetivo Central**

Por lo que toca específicamente a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su objetivo, según la Exposición de Motivos, es el de “...configurar una organización especializada, conformada por personal profesional calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudatorios y en el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes. Para ello, deberá contar con autonomía en los aspectos técnicos sustantivos, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen.”<sup>22</sup>

Estos objetivos se desglosan en 6 grandes temas: a) configurar una organización especializada; b) personal calificado; c) optimización de los procesos recaudatorios; d) mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes; e) autonomía técnica, de gestión y presupuestal; y, f) capacidad de respuesta y oportunidad a oportunidad en la misma a las expectativas nacionales.

---

<sup>20</sup> ORTIZ MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. VII.

<sup>21</sup> Periódico Novedades, miércoles 4 de junio de 1997, p. 1.

<sup>22</sup> *Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, op. cit.*, p. 21.

Es obvio que esos objetivos tienen que ser motivo de análisis y, de hecho, son el contenido del presente capítulo, ya que no sólo nos dan una idea de hacia donde debe evolucionar la Administración Tributaria, sino de cuáles son los requisitos para que esto suceda. Sin embargo, por cuestión metodológica, trataremos de analizarlos no en el orden mencionado, sino en el que se trata cada uno de ellos en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, uniendo los tópicos que se consideran similares, para facilidad en la exposición.

Adicionalmente, y de conformidad con la hipótesis central y el propio título de esta tesis, el enfoque con el que se analizarán esos objetivos es muy específico: la seguridad jurídica de los contribuyentes, aspecto sobre el que giran nuestros comentarios a lo largo de este trabajo de investigación.

Se aclara que el examen que hagamos en este capítulo, debe complementarse con el contenido del capítulo VI, ya que en el mismo se analizan los mismos objetivos, pero tomando en cuenta la investigación de campo y elementos adicionales que nos permitirán determinar la situación real de la Administración Tributaria mexicana y los requerimientos (de hecho retos), para que pueda cumplir con las expectativas nacionales en la materia.

### **V.B.2. Constitución de un Órgano Especializado en la Administración Tributaria**

Respecto de la constitución de un órgano especializado, señala la citada iniciativa que existe una marcada tendencia internacional encaminada a modernizar la administración tributaria, mediante la constitución de nuevas instituciones, o bien a través del fortalecimiento y transformación de los existentes, a efecto de realizar esta función "...de manera eficaz, eficiente y, ante todo, justa y equitativa."<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> *Ibidem.*

Esta afirmación, nos indica la intención de que el nuevo organismo tenga dentro de sus prioridades el cuidado de la seguridad jurídica del contribuyente y un mejoramiento de sus servicios, esto, claro está, sin descuidar su labor fundamental, la de recaudar. Consideramos que en el cómo se instrumente y en la voluntad política de hacerlo, esta la clave de que esto se convierta en una realidad. Un aspecto que se ha pretendido, es darle estabilidad tanto a los funcionarios como a las decisiones, separando la política (en su sentido amplio), de la Administración Tributaria y creemos que, aunque no se haya dicho expresamente, esa también fue una de las razones para la creación del SAT.<sup>24</sup>

Sin embargo, también como se apuntó, existe la necesidad de analizar si la figura seleccionada se enmarca en nuestra tradición jurídica y realmente va a servir a los propósitos para los que fue creado el órgano de que se trata, puesto que la tendencia no solo es a crear nuevos órganos, sino, como se dijo, también a fortalecer los que ya existen y se pudo haber hecho simplemente eso, sólo agregando un servicio fiscal de carrera y modernizando la Administración Tributaria.

Precisamente sobre eso versa nuestro examen del Servicio de Administración Tributaria, de que no sea sólo un cambio de nombre o "cosmético", sino de un cambio que, de acuerdo con nuestra tradición jurídica y nuestras realidades, beneficie al país realmente, en los aspectos que analizaremos a continuación:

Con base en lo desarrollado en el capítulo III, podemos afirmar que ya hubo otros intentos de obtener la mayoría de los objetivos planteados con el

---

<sup>24</sup> Un instrumento de investigación de campo es la investigación participante, y se puede afirmar, que sería bueno separar totalmente a la política de la Administración Tributaria, sobre todo para crear un verdadero servicio fiscal, ya que cuando hay cambios en mandos medios y superiores, la experiencia y la memoria institucional se pierden en ocasiones, y las medidas de Administración Tributaria a veces permanecen poco. Hay también el riesgo de que se suspendan programas y se pierda continuidad en las acciones. Se reconoce que las coyunturas deben ser atendidas en forma integral y que eso incluye



*Servicio de Administración Tributaria. Específicamente, podemos mencionar como antecedentes al proyecto de Ley del Servicio Hacendario y a los programas llamados Modelo Integral de Recaudación, Sistema Integral de Recaudación y Modernización de la Administración Tributaria, los primeros, como se comentó, de los años ochenta y el último del año de 1993.*

Respecto de ellos, aunque tuvieron avances puesto que la imagen de las autoridades cambió, se modernizó la Administración (con los recursos disponibles en cada época), se desconcentró la atención a los contribuyentes, etc., tan no se resolvieron todos los problemas, que se vuelve a plantear un cambio cinco años después y una vez hecho, todavía se cambia otra vez, con la creación de nueva cuenta de la Subsecretaría de Ingresos.<sup>25</sup>

Como trataremos en el capítulo VI, todavía persisten problemas estructurales como superposición de funciones, duplicidades, falta de coordinación de acciones, falta de una verdadera "ventanilla única" a la cuál pueda acudir el contribuyente, etc. pero hay que reconocer que los problemas van cambiando y también evolucionando. De hecho, el crecimiento de nuestra nación, tanto económico como poblacional, genera que se masifiquen los problemas de todo tipo, y que sea necesario, tratándose de materia tributaria, que sea cada vez más eficiente e imaginativa la Administración Tributaria no sólo para que pueda resolverlos, sino, en la medida de lo posible, prevenirlos.

A nivel internacional, se ha dicho que uno de los mejores ejemplos que han encontrado las Administraciones Tributarias para estructurarse es la experiencia de los bancos centrales, que en muchos países han demostrado ser unidades administrativas relativamente eficientes. Las leyes que los rigen,

---

medidas de Administración Tributaria, pero a lo que nos referimos aquí son a situaciones de cambio por cuestiones políticas y no coyunturales.

<sup>25</sup> Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo 2º, reformado por el artículo único. Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 1998, primera sección, p.2. *La situación del SAT con el cambio de Reglamento se tratará en el apartado V.L. 1.a. de este capítulo.*

difieren en cuanto al enfoque, funciones, actividades, extensión, y grado de detalle de las que norman a una Administración Tributaria, pero se dice que los bancos centrales han tenido una actuación eficiente, por lo que se ha pensado en ellos como modelo.<sup>26</sup>

Las características que han asegurado la independencia de los bancos centrales han sido, principalmente, la elección y duración en el cargo del Director; la autonomía en la emisión de las reglas de actuación en la materia propia del banco; la posibilidad de utilizar parte de los fondos que recauda para incentivos laborales o para adquisición de equipos; la capacidad de manejar el reclutamiento y capacitación de su personal; y su independencia financiera.

Estas son las razones por las que algunos países han pretendido otorgar a sus administraciones tributarias autonomía, sus propios esquemas de servicio y escalas de salarios. No en todos los casos han logrado sus objetivos, ya que los recursos para operar efectivamente no siempre se han obtenido y en algunos países han continuado los frecuentes cambios de personal que interfieren con las operaciones y afectan la especialización de los funcionarios.<sup>27</sup> En contra parte, los países que sí han tenido éxito, lo atribuyen a este cambio, por ejemplo Australia.<sup>28</sup> y Nueva Zelanda.

Sin embargo, por principio de cuentas, como ya se dijo, el hecho de que funcione en otros países no significa que también funcionará en México, aunque es claro que si ya hay experiencias buenas respecto de problemas similares, hay una probabilidad de que también se tenga éxito en el país, siempre y cuando los cambios se den con la voluntad política y profundidad con la que se instrumentaron en esos países.

---

<sup>26</sup> Cfr. GAITEIRO FORTES, Jaime, *La Modernización de la Administración Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dirección General, Madrid, España, 25 de marzo de 1992, pp. 1-25.

<sup>27</sup> *Idem*, p. 3.

Como veremos en el capítulo siguiente, como resultado de nuestra investigación de campo, podemos válidamente inferir que la mera creación de un órgano no garantiza "per se" que se vaya a cumplir con sus objetivos.<sup>29</sup> Reiteramos aquí que lo importante es que las acciones de la Administración Tributaria se realicen de manera eficaz, eficiente y, ante todo, justa y equitativa, y que para ello debe contar con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de eficiencia, eficacia, servicio, justicia y apego a la ley en sus acciones.<sup>30</sup>

El SAT se creó con la idea de contar con una organización flexible que permitiera la autonomía en el manejo de recursos para optimizar el logro de los objetivos de incremento del cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales y el combate a la evasión. Adicionalmente, son elementos centrales el servicio fiscal de carrera y la modernización de sus procedimientos y servicios. El único elemento que adicionaríamos es la despolitización.

Decir en este momento de la investigación si fue bueno o malo crear al SAT, sería aventurado e inútil, puesto que esta investigación lo que trata de probar son hipótesis relacionadas con la Administración Tributaria en general, no juzgar a una organización, aunque sí debemos analizar, desde el punto de vista jurídico, en este capítulo, los aspectos esenciales del órgano citado, y segundo, en el siguiente, cuáles son los retos y proyecciones para mejorar a la Administración Tributaria mexicana (no al SAT, a la Administración Tributaria).

---

<sup>28</sup>Cfr. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Plan 1995/1998*, ATO, Canberra, Australia, 1995.

<sup>29</sup> Fue consenso el que el simple cambio de Subsecretaría de Ingresos a Servicio de Administración Tributaria no resolvía ni mejoraba nada, que era la instrumentación de sus objetivos lo que verdaderamente haría el cambio en Administración Tributaria.

<sup>30</sup> De hecho, la mayor parte de los expertos entrevistados (60) expresó que el hecho de cambiar la estructura de la Administración Tributaria no garantiza nada. Es también prudente comentar que encontramos algunos documentos que por ser confidenciales no podemos ni repetir ni siquiera citar, en los que se advertía del peligro de que el cambio al Servicio de Administración Tributaria fuera sólo un cambio de nombre, sin un beneficio real para el país, lo que significaría un desperdicio de los recursos que se están destinando a instrumentar el cambio y que, en una situación como la que vive el país de ninguna manera podrían desperdiciarse.

Respecto a si era indispensable instrumentar los objetivos planteados a través de un órgano desconcentrado, eso se irá analizando durante el transcurso de este capítulo, conforme vayamos analizando los aspectos jurídicos del Servicio de Administración Tributaria, ya que cada uno de los objetivos es diferente en sí mismo y es necesario examinarlos todos para concluir si era absolutamente necesario crear un órgano autónomo para lograr los objetivos planteados.

Sin embargo, es necesario tomar en cuenta que la ley y el órgano que analizamos son una decisión ya tomada por el Congreso de la Unión, que tuvo un período previo de preparación, y que, una vez tomada, se inició todo un proceso para instrumentarla, con su respectivo costo, por lo cual es labor de la Administración Tributaria respaldar con su acción el fortalecimiento de este órgano, para que sus propósitos se conviertan en una realidad, puesto que el costo de cualquier transición para el erario es muy fuerte y tenemos, como país, que optimizar nuestros recursos y su utilización.

### **V.C. Naturaleza Jurídica del Servicio de Administración Tributaria**

Según su Ley, el SAT es un órgano desconcentrado que tiene el carácter de autoridad fiscal, que goza de autonomía de gestión y presupuestal, para la consecución de su objeto, y técnica, para dictar sus resoluciones.<sup>31</sup> Supuestamente, con estas características, podrá responder con mayor agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica tributaria.

Así, su naturaleza jurídica corresponde a la de un órgano desconcentrado, pero ahora necesitamos analizar no sólo este concepto, sino también si el propio SAT llena los requisitos que para este tipo de órganos ha identificado nuestra tradición jurídica.

---

<sup>31</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, Artículos 1o, 2o, y 3o.

## **V.C.1. Formas de Organización Administrativa**

Para poder analizar el concepto de órgano desconcentrado y si el Servicio de Administración Tributaria efectivamente se adecua a nuestra tradición jurídica identifica como tales, es menester que primero incursionemos brevemente en las formas de organización que privan en nuestra Administración Pública, para entonces, desentrañar el concepto y las características de un órgano desconcentrado.

### **V.C.1.a. Poder Ejecutivo Federal**

Como ya hemos apuntado en este trabajo, en México existen tres niveles de Gobierno: Federal, Estatal y Municipal, cada uno de ellos cuenta con su correspondiente Administración Pública. Como también vimos, en México la Administración Pública Federal es entendida, generalmente, por una parte, como la actividad realizada por el Poder Ejecutivo, conforme a la competencia que le señala el orden Jurídico y, por la otra, como "...el conjunto de órganos estructurados jerárquicamente dentro del Poder Ejecutivo..."<sup>32</sup>.

El Poder Ejecutivo como también se dijo, se deposita en el Presidente de la República teniendo el carácter de unipersonal, siendo elegido en forma directa y cuyo encargo dura seis años. La Constitución le reserva una serie de facultades exclusivas y, asimismo, una serie de obligaciones trascendentales. Entre sus facultades mas importantes se pueden citar: la de promulgar las leyes del Congreso, la de ejecutar dichas leyes, la reglamentaria, la de nombrar y remover a los funcionarios y empleados y el indulto y la amnistía.

---

<sup>32</sup>Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, Primer curso*, Porrúa, México, 1994, p.81.

Ahora bien, para el debido cumplimiento de sus atribuciones y facultades, cuenta con una estructura jurídica, con elementos materiales (conjunto de bienes) y el elemento personal (servidores, empleados y trabajadores) que en su conjunto constituyen la llamada Administración Pública, entendida desde el punto de vista subjetivo.<sup>33</sup>

Vale la pena hacer mención, de que el Poder Ejecutivo es unipersonal y por tanto no se debe incurrir en el error de considerar que el Ejecutivo lo forman el Presidente y los Secretarios de Estado, ya que estos últimos son los colaboradores inmediatos de aquél. En otras palabras, la administración pública viene a constituir un conjunto de órganos dependientes del Poder Ejecutivo y los órganos que dependen en forma directa o indirecta de él, como se analizará en el próximo apartado.<sup>34</sup>

#### **V.C.1.b. Formas de Organización Administrativa**

Organizar significa "Dar a las partes de un todo la organización necesaria para que puedan funcionar"<sup>35</sup>; "...[e]stablecer o reformar una cosa, sujetando a reglas el número, orden, armonía y dependencia de las partes que la componen o han de componerla."<sup>36</sup> en otras palabras, significa ordenar un conjunto de elementos para llevar a cabo una actividad u obtener un objetivo.

La administración pública, como todo elemento del Estado, también necesita ordenarse en forma adecuada, es decir, organizarse, para realizar su actividad rápida y eficazmente. Reconociendo lo anterior, es que la doctrina

---

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> Este criterio lo comparten la mayoría de los tratadistas de la materia, por ejemplo, se puede citar a FAYA VIEZCA, Jacinto, *Administración Pública Federal*, Porrúa, México, 1979, p. 32.

<sup>35</sup> GARCÍA PELAYO y Gross, *Pequeño Larousse Ilustrado*, Ediciones Larousse, México, 1978, p.744.

<sup>36</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 19ª edición, Madrid, 1970, p. 948.

tradicionalmente ha considerado tres formas de organización administrativa: centralización, desconcentración y descentralización.<sup>37</sup>

Sin embargo, nuestra legislación ha considerado sólo dos: centralizada y paraestatal. El artículo 90 constitucional establece que: "[l]a administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación...las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos".<sup>38</sup>

La administración pública centralizada es conocida como administración pública directa porque hay una dependencia inmediata del Presidente de la República. La administración pública paraestatal se denomina como indirecta, porque su dependencia es de manera mediata, indirecta, en términos de la ley o decreto de que se trate.

Sin dejar de reconocer la validez de la clasificación legal de las formas de organización administrativa, para efectos de sencillez en la exposición, las expondremos tomando la clasificación tradicional.

---

<sup>37</sup>Hay tratadistas que consideran que esta división debe hacerse en dos: centralización y descentralización, como SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Tomo I, 9ª edición, Porrúa, México, 1979, p. 472. Sin embargo, otros se inclinan por esta división en tres, adicionando a las empresas de participación estatal, como FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1979, p. 165. y otros, como el Maestro Delgadillo, que es a quien seguimos en este trabajo, con todo y que coinciden en que no la consideran una forma de organización administrativa, "...sino una técnica de transferencia de competencias, ya que la misma puede darse en cualquiera de los sistemas de organización administrativa, pero para efectos didácticos...", hacen la distinción de las tres formas, DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, p. 83.

<sup>38</sup>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 90.

## V.C.1.c. Centralización Administrativa

### V.C.1.c.i. Noción de centralización administrativa y de vínculo jerárquico

La centralización es la forma de organización administrativa en la cual las unidades que forman parte de la administración pública, se ordenan bajo un vínculo u orden jerárquico que empieza a partir del Presidente de la República, con objeto de uniformar y dar rapidez y eficacia a las decisiones de índole administrativo y asegurar su ejecución.

Nos dice Serra Rojas que hay centralización, cuando los órganos se encuentran colocados en diversos niveles pero todos en una situación de dependencia en cada nivel hasta llegar a la cúspide en que se encuentra el jefe supremo de la Administración Pública.<sup>39</sup> Esto presupone una estructura que agrupa a las unidades administrativas que la componen "...alrededor de una sola dirección...de la actividad que tiene a su cargo, organización que se mantiene fundamentalmente en razón de un vínculo denominado jerarquía o poder jerárquico."<sup>40</sup>

Este vínculo se da para que el Ejecutivo, al proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes (su principal función), obtenga unidad en la dirección y en la ejecución, con lo cual se asegura el cumplimiento del Estado de Derecho. De esta forma, va a existir un acomodo de subordinación de los diferentes órganos que componen a la administración centralizada. Así, las secretarías de Estado tienen un vínculo de jerarquía con el Presidente de la República y, a su vez, a su interior, cada unidad administrativa que las integra también experimenta esa subordinación respecto de ellas.

---

<sup>39</sup>SERRA ROJAS, Andrés, *Op. Cit.*, p. 165.

<sup>40</sup>DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, p. 83.



Tradicionalmente, esas unidades administrativas se subdividen a su vez, (en un orden jerárquico expresado del superior al inferior), en Subsecretarías, Coordinaciones Generales (Direcciones Generales en Jefe), Direcciones Generales, Direcciones Generales Adjuntas, Direcciones de Área, Subdirecciones, Jefaturas de Departamento, Subjefaturas y Jefaturas de Sección. Esta organización sufre variaciones dependiendo del órgano de que se trate, por lo que podemos encontrar, adicionalmente, Asesorías, Coordinaciones de Asesores, Secretarías Particulares, Unidades, etc. pero todas, dependiendo del lugar en el que se les coloque, guardando una relación vertical de jerarquía.

Completa esta idea, el aspecto que menciona el Maestro Delgadillo, de que los órganos centralizados actúan en forma coordinada, en razón de la competencia que tienen asignada la que les delimita su campo de acción y que la jerarquía juega un papel preponderante, ya que "...une en línea vertical a los órganos de diferente nivel de la administración centralizada, y en la línea horizontal a los del mismo grado, permitiendo su funcionamiento a través de la distribución de competencias."<sup>41</sup>

#### **V.C.1.c.ii. Poderes implícitos en la relación jerárquica**

La unidad de acción se aprecia a través de la relación jerárquica, el que se evidencia a través del ejercicio de los poderes, facultades o potestades que la implican, y que pueden ejercer los titulares de cada unidad administrativa, respecto de sus inferiores jerárquicos, a saber:<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, pp. 83-84.

<sup>42</sup> Cfr. ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 3ª edición, Porrúa, México, 1979, pp. 66-71. Casi todos los tratadistas coinciden en el contenido de estos poderes; sin embargo, como también casi todos comentan, estos poderes se complementan con una serie de obligaciones que tienen al ejecutar el mando, los cuales se encuentran regidos por un marco jurídico preciso, encabezado por la Constitución Política, la *Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos* y el *Código Penal*, en donde cada vez más encontramos la idea de la "corresponsabilidad", respecto de los actos que realice el subordinado, además de la obligación del trato respetuoso y constreñido exclusivamente al cumplimiento de funciones públicas del superior para con el inferior jerárquico, aspectos axiológico y deontológico que serán materia de análisis al momento de tratar el servicio fiscal de carrera y la ética del funcionario fiscal.

1.- El primer poder es el de mando, que es la facultad de ordenar o instruir a los inferiores la realización de actos jurídicos o materiales, señalándoles los lineamientos que deben seguir para el ejercicio de las funciones que les están atribuidas.<sup>43</sup> Se puede ejercer verbalmente o por escrito, dependiendo de la importancia de lo que se ordena.

Según Manuel María Diez, se trata de una potestad imperativa, que puede definirse como "...una voluntad plus valente (elemento psicológico) de un sujeto activo (elemento físico) dirigida a imponer a otro sujeto (elemento físico pasivo), obligaciones inmediatas dirigidas a un fin: resolver un conflicto de intereses (elemento económico)."<sup>44</sup>

Sin embargo, no es un poder que se ejerza en forma ilimitada, ya que, entre otros ordenamientos la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos y la de los Trabajadores al Servicio del Estado establecen límites como horas de servicio y cuestiones de carácter "no oficial" (a las que no se tiene, ni se debe obedecer), además de otros implícitos en el marco jurídico, como lo es la competencia del servidor público.

2- El segundo poder es el de decisión y consiste en la facultad de darle un contenido a la acción de la administración pública, para resolver alguna situación que le sea planteada. Mediante este poder, se dirige la acción de la unidad administrativa al resolverse las diversas cuestiones que la tarea administrativa plantea. Se podrá resolver en sentido positivo (accediendo), negativo (refutando), ó absteniéndose. Es un poder con una implicación muy importante para las tareas de gobierno, que va desde cualquier acto de trámite, por ejemplo, decidiendo que bienes adquirir (y si hacerlo o no), hasta una orientación al régimen de Gobierno.

---

<sup>43</sup>Véase FRAGA Gabino, *op. cit.*, p. 167.

<sup>44</sup>DIEZ, Manuel María, *Derecho Administrativo*, OMEBA, Buenos Aires, 1963, p. 216.

3. El poder de nombramiento, tercero en la lista, es el que marca el inicio de la relación jerárquica, ya que establece el vínculo jurídico entre el nombrado y el que nombra. El Presidente cuenta con un amplio poder de designación que ejerce de manera originaria y lo va delegando. Así, puede nombrar y remover libremente a los secretarios; remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda; nombrar, con aprobación del senado, a los agentes diplomáticos y cónsules generales, los oficiales superiores de las fuerzas armadas y a los empleados superiores de Hacienda; nombrar a los Ministros de la Corte mediante el procedimiento a que se refiere el artículo 96 de la Constitución; etc.<sup>45</sup>

Por lo que toca a las facultades que delega el Presidente de la República en Reglamentos Interiores, o las consignadas en leyes para la designación de los demás servidores públicos de la Administración Pública, quien las ejerza, debe tomar en cuenta no sólo el perfil, capacidad, conocimiento y experiencia de aquel a quien nombra, sino el marco jurídico que rige el puesto para el que va a elegir sucesor y el cumplimiento de los impedimentos que pudieran existir de conformidad con la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos.<sup>46</sup>

Aquí vale la pena iniciar el tema que después se desarrollará en detalle del servicio civil de carrera, que ha sido una cuestión que muchos han apuntado pero que, salvo excepciones como el Servicio Diplomático o la carrera militar, en el resto de la Administración Pública no se ha podido concretar, generando que todavía exista improvisación e inseguridad en el empleo público. Afortunadamente, es cada vez mayor el número de posiciones que requieren, por Ley o Reglamento, un perfil y experiencia determinados, lo que permite

---

<sup>45</sup>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 96.

<sup>46</sup> La Suprema Corte de Justicia ha aceptado que se puedan crear autoridades mediante Reglamentos Interiores. Octava Epoca, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III Primera Parte, P. 277 FACULTAD REGLAMENTARIA. INCLUYE LA CREACION DE AUTORIDADES Y LA DETERMINACION DE LAS QUE ESPECIFICAMENTE EJERCITARAN LAS FACULTADES CONCEDIDAS.

avanzar en el camino hacia que llegue el momento en que sean los más idóneos quienes ocupen las posiciones de la Administración Pública Federal.<sup>47</sup>

4. El poder de revisión por su parte, es la facultad que tiene el superior de supervisar el trabajo que se realiza. El origen de este poder radica en la necesidad de comprobar que las acciones de los subordinados se ajusten al marco jurídico que rige en particular a cada función, máxime en la administración pública moderna, donde los superiores jerárquicos son corresponsables de lo que hacen sus subalternos. Se tiende a ejercitar a través de actos materiales, o por disposiciones de carácter jurídico, permite advertir los aciertos o fallas y tiene como consecuencia la ratificación, modificación o revocación del trabajo.<sup>48</sup>

5. El quinto poder es el de vigilancia, que es meramente operativo y es la vigilancia material del trabajo, que se haga bien y que se cumpla el marco jurídico que rige a cada materia en especial. Como consecuencia del ejercicio de este poder, se pueden determinar faltas administrativas, civiles o penales.<sup>49</sup>

6. El Poder Disciplinario es la consecuencia de los tres anteriores y se aplica como consecuencia de faltas e incumplimientos del inferior jerárquico en el desempeño de sus funciones. Implica sanciones disciplinarias que pueden consistir desde una amonestación hasta el cese del nombramiento.<sup>50</sup>

No es un poder absoluto, sino que se ejerce dentro de los límites que marca la ley en la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos y la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado entre otros. De hecho, conforme a la nueva normatividad en la materia, en todas las Dependencias, existen contralorías internas dependientes directamente de SECODAM, las

---

<sup>47</sup>Para una interesante exposición de este poder, véase NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, 1ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1996, pp.118-121.

<sup>48</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, p.69.

<sup>49</sup> Véase FRAGA, Gabino, *op. cit.*, p. 169.

cuáles son las encargadas de establecer las sanciones que procedan conforme a la Ley.<sup>51</sup>

7.- El último, es el poder para resolver conflictos de competencia y consiste en que, ante la indefinición de qué órgano o unidad administrativa debe resolver determinado asunto, el superior jerárquico resuelve cuál es el competente para resolver ese asunto. El presidente de la República lo ejerce a través del Secretario de Gobernación, cuando el conflicto se suscita entre Secretarías, según el Artículo 24. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

#### **V.C.1.c.iii. Conformación de la centralización administrativa**

Según el artículo 90 de la Constitución, para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación habrá el número de secretarios que establezca el Congreso por una ley, la que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretaría.<sup>52</sup> Con este carácter, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ha determinado que la Administración Pública Centralizada, se integra por: La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal. El Presidente de la República se enfrenta así a una fórmula rígida en la que el Poder Legislativo, le resuelve cuántas y cuáles secretarías existirán y distribuye entre ellas la competencia administrativa que les corresponde ejercer.

Los departamentos administrativos, por su parte, son dependencias centralizadas con carácter técnico diseñadas para prestar servicios públicos al margen de los dictados de la política en la que están envueltas las Secretarías

---

<sup>50</sup>Ver ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, p. 70.

<sup>51</sup> Véase NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, p. 129.

<sup>52</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 90.

de Estado.<sup>53</sup> Sin embargo, la teoría los distingue de las Secretarías de Estado llamando a éstas órganos político administrativos y designando a los Departamentos Administrativos como órganos técnico-administrativos.<sup>54</sup>

#### **V.C.1.d. Desconcentración Administrativa**

Como expone el Maestro Delgadillo, uno de los problemas que genera la centralización es de falta de funcionalidad por la lentitud con que se toman algunas decisiones o se ejecutan éstas, generada por el largo trámite que se tiene que recorrer, el cual puede ir desde el más bajo nivel hasta la cúspide, o por el traslado de expedientes o simplemente documentos desde la región donde se generan los problemas hasta el centro, donde se resuelven.<sup>55</sup>

Sobre todo a partir de la segunda mitad de este siglo, con el incremento en las tareas que debe desarrollar el gobierno y ante la mejoría en las comunicaciones y el progreso experimentado en todo el mundo; crecen las exigencias de la sociedad por un mejor servicio público, lo que ha generado que trate de buscar caminos para hacer más eficiente y eficaz al aparato gubernamental<sup>56</sup>

Se dice que las autoridades administrativas deben estar en los lugares donde se generan los problemas, cercanas al gobernado y a la satisfacción de sus necesidades. Por eso, como una de las alternativas para lograr la eficiencia y servicio comentados, se pensó en órganos que pudieran estar más cerca del ciudadano y resolver, por esa cercanía, con mejor conocimiento y mayor velocidad los problemas que le aquejan

---

<sup>53</sup> Ver artículos 82 fracción VI, 92 y 93, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>54</sup> Consultar a RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Estudios Jurídicos sobre la Nueva Administración Pública Mexicana*, Editorial Limusa, México, 1981, p. 112.

<sup>55</sup> DELGADILLO y LUCERO, Op. Cit., p. 87.

<sup>56</sup> Ver OLIVERA TORO, Jorge, *Manual de Derecho Administrativo*, 4ª edición, Porrúa, México, 1976, pp. 295-298..

Esta distribución de facultades tiende a dos aspectos principales: la creación de órganos técnicos que tengan la capacidad técnica y la especialización necesarias para ejecutar adecuadamente los trabajos o el acercamiento físico propiamente dicho en el territorio.

Uno de los medios para esto es precisamente la desconcentración, que consiste en una forma de organización administrativa, en la cual se otorgan al órgano desconcentrado determinadas facultades de decisión limitadas y un manejo autónomo de su presupuesto o de su patrimonio, sin dejar de existir el nexo de jerarquía. En algunos casos, también se les otorga autonomía técnica.

Para Serra Rojas, “[s]e llama desconcentración administrativa a la transferencia a un órgano inferior o agente de la administración central, de una competencia exclusiva, o un poder de trámite, de decisión, ejercido por los órganos superiores, disminuyendo, relativamente, la relación de jerarquía y subordinación.”<sup>57</sup> Completa la explicación Faya Viesca, para quien la desconcentración nace “...en el momento en que un órgano central transfiere a un órgano inferior sujeto a su jerarquía, una esfera de competencia exclusiva, que puede consistir en un poder de trámite o de decisión.”<sup>58</sup> Así, por desconcentración se entiende, “...la creación de órganos no personificados que poseen autonomía técnica para resolver ciertas cuestiones también de índole técnica. Estos órganos quedan circunscritos por la Secretaría o departamento que desconcentró sus funciones, quien se responsabilizará de las decisiones principales.”<sup>59</sup>

Como nos dice Gabriel Ortiz, la “...desconcentración es una figura concebible solamente en el ámbito interorgánico. Se ofrece en el interior de una misma persona jurídica, con lo que se excluye esta noción de las conexiones

---

<sup>57</sup> SERRA ROJAS, Andrés, *op. cit.*, p. 489.

<sup>58</sup> FAYA VIESCA, Jacinto, *Op. Cit.*, p. 144.

<sup>59</sup> RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Op. Cit.*, p.57.

intersubjetivas o interinstitucionales”.<sup>60</sup> Es decir, se trata de una figura en la que es el propio órgano el que hacia dentro de sí mismo se desconcentra.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece, en su artículo 17, que “[p]ara la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.”<sup>61</sup>

De acuerdo con lo analizado hasta este momento, y lo dispuesto por la Ley citada, los órganos desconcentrados obedecen a un interés de eficiencia y eficacia en los asuntos de la Administración Pública, así como un acercamiento al gobernado y una mejoría en los servicios que se prestan a éste.

Por otra parte, conformidad con el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, puede ser creado por reglamento interior. Sin embargo, también pueden ser creados por Ley. Las leyes que crean estos órganos, por lo regular les establecen facultades de decisión y el grado de autonomía y de supervisión por parte de la autoridad central.

Para el maestro Acosta Romero, la desconcentración tiene varias modalidades:

1. *Stricto Sensu* o funcional, en la cual se le otorgan, por medio de un acto materialmente legislativo (sea ley o Reglamento), facultades de decisión y ejecución que le permiten actuar con mayor rapidez, eficacia y flexibilidad, así como también tener un manejo autónomo (sea desde el punto de vista técnico o

---

<sup>60</sup> ORTIZ REYES, Gabriel, “Aproximación a la Desconcentración Institucional” en *Pemex Lex*, México, 1977, p. 19.

<sup>61</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 17.



presupuestal) sin que deje de existir la relación jerárquica con la autoridad central.<sup>62</sup>

2. Vertical, que consiste en delegar en órganos directamente dependientes y subordinados determinadas facultades del superior que considera necesarias para la actividad eficaz del inferior. Acosta hace el símil de este tipo de desconcentración con una sucursal, y su relación con la autoridad central, sería la misma que con una matriz de una corporación mercantil.<sup>63</sup>

3. Horizontal que consiste en crear órganos desconcentrados del mismo rango que pueden tener las mismas facultades en una misma ciudad o en otras área geográfica.<sup>64</sup> y

4. Regional, cuando se distribuyen por regiones geográficas.<sup>65</sup>

El que nos interesa estudiar es el funcional, conforme al cual se otorga una facultad para ejercerla todo el territorio nacional, como el Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura y el Instituto Nacional de Antropología e Historia, dependientes ambos de la Secretaría de Educación Pública; que según algunos autores, plantean ciertos problemas para definir su naturaleza jurídica, puesto que suelen actuar con gran independencia, emiten actos o resoluciones que afectan los intereses jurídicos de gobernados, manejan recursos públicos, y su comportamiento en general es de un órgano autónomo.<sup>66</sup>

Por lo que toca al nombramiento de su titular, dependerá del instrumento de creación el nombramiento del funcionario de que se trate. En muchos casos es el propio Presidente de la República y en otros el Secretario de quien depende o la Junta de Gobierno respectiva.

---

<sup>62</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, *op. cit.*, p. 159.

<sup>63</sup> *Idem*, p. 160.

<sup>64</sup> *Idem*, p. 161.

<sup>65</sup> *Idem*, p. 160.

<sup>66</sup> *Cfr.* ACERO RODRÍGUEZ, JOSÉ GUSTAVO, "El Servicio de Administración Tributaria (SAT) La nueva cara del Fisco Federal, en el quincenario *ABZ, Información y Análisis Jurídicos*, Año III, Núm. 59, 1º de diciembre de 1997, p. 6.

Las ventajas que se les atribuyen a este tipo de órganos son que, como se ha repetido, la administración se acerca al ciudadano y con ello la acción de la administración se vuelve más eficaz. Adicionalmente, desde el punto de vista administrativo, se dice que se incrementa el sentido de responsabilidad de las autoridades inferiores al ocuparse en mayor medida su capacidad de gestión.

En suma, para identificar cuando existe una organización desconcentrada seguiremos lo que comenta el Maestro Delgadillo,:

a) Cuando existe transferencia permanente de facultades de decisión y mando a órganos inferiores.

b) Dentro de un órgano central funciona otro órgano con alguna libertad técnica y/o administrativa.

c) El titular del órgano desconcentrado depende directamente del titular del órgano central.

d) Las unidades del órgano desconcentrado no tienen relación jerárquica respecto de las unidades del órgano central.

e) El órgano carece de personalidad jurídica y patrimonio propios.<sup>67</sup>

Este tipo de órganos permiten que la Administración Pública se adapte a las necesidades Estado Moderno. Que sea expedita, eficaz, adaptable a las circunstancias, útil y cercana a los administrados<sup>68</sup> y, dado que la desconcentración no presupone la creación de personas morales, el proceso de desconcentración deberá llevarse a cabo en la medida que se requiera.

Nos comenta Ortiz Reyes que cuando se transfiere al desconcentrado de manera exclusiva la titularidad de cierta competencia, se produce un debilitamiento o reducción de las potestades propias del superior sobre el

---

<sup>67</sup> DELGADILLO y LUCERO, Op. Cit., p.87.

<sup>68</sup> SERRA ROJAS, Andrés, *op. cit.*, p. 497.

subordinado<sup>69</sup>, criterio que nos permite hablar de que existan órganos con cierto o mayor grado de autonomía, como sería, por ejemplo el SAT. Así, la desconcentración será más perfecta en la medida que el Estado le otorgue pleno reconocimiento como una organización técnica, capaz de ejercer funciones decisorias con poca intervención de órganos superiores. De esta manera, el meollo radica precisamente en la existencia o no de autonomía pues, según autores como el citado Ortiz Reyes, la propia naturaleza jurídica de la organización central no la permite.<sup>70</sup>

Nosotros no compartimos esta opinión, puesto que pensamos que es perfectamente compatible con los principios de eficiencia y servicio al gobernado, el que una Secretaría considere que puede desconcentrar alguna función en un órgano y otorgarle a éste autonomía, si es que con ello puede ejercitar mejor esas atribuciones.

El aspecto que puede hacernos dudar es que se relajen los vínculos de jerarquía y evidentemente, como dice Ortiz, se debilitan los poderes que tiene el superior, pero nosotros consideramos que eso no implica que se pierda la relación jerárquica, simplemente que se ejerce de otra forma, p.e., a través de una junta de gobierno. Esto, siempre y cuando dicha junta sea la más alta autoridad y tenga realmente poder decisorio, ya que con esto se conserva la jerarquía y por tanto se puede seguir hablando de órgano desconcentrado.

#### **V.C.1.e. Descentralización Administrativa**

Descentralización es una forma jurídica en que se organiza la Administración Pública mediante la creación de entes públicos por el legislador, dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios, siendo responsables de

---

<sup>69</sup> ORTIZ REYES, Gabriel, *op. cit.*, p. 22.

<sup>70</sup> FAYA VIESCA, Jacinto, *Op. Cit.*, p. 145.

una actividad específica de interés público. A través de la descentralización administrativa, se atienden fundamentalmente servicios públicos y funciones específicas.

Según Gabino Fraga consiste en confiar la realización de algunas actividades administrativas a órganos que guardan con la administración central una relación que no es la de jerarquía y concluye que "...el único carácter que se puede señalar como fundamental del régimen de descentralización es el de que los funcionarios y empleados que lo integran gozan de una autonomía orgánica y no están sujetos a los poderes jerárquicos..."<sup>71</sup>

La propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que son "...organismos descentralizados las entidades creadas por ley o por decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructuración legal que adopten."<sup>72</sup>

Por su parte, la Ley Federal de Entidades Paraestatales establece en su artículo 14, que son organismos descentralizados "...las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea: la realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias; la prestación de un servicio público o social; o la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social."<sup>73</sup>

Sus características son personalidad jurídica y patrimonio propios y autonomía técnica y financiera; se encargan de realizar determinadas actividades en forma y con características autónomas del Ejecutivo Federal, pero

---

<sup>71</sup> FRAGA, Gabino, *op. cit.*, p. 201.

<sup>72</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 45.

sujetos en varios aspectos a la autoridad, dirección y orientación del Ejecutivo Federal.<sup>74</sup>

Según la doctrina, en nuestra legislación se han entendido como Entidades Paraestatales a aquellas entidades que no caminan al lado del Estado, sino que son parte integrante del Estado. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, al consignar la palabra "paraestatal" la refiere a los organismos y centros que por delegación del Estado cooperan a los fines de éste, sin formar parte de la administración pública, ya que la ley conserva a las entidades paraestatales como parte de la Administración Pública Federal.<sup>75</sup>

Además, en la ley vigente, la expresión "Administración Pública Paraestatal" comprende entidades de naturaleza muy diversa, como lo es la de los organismos descentralizados, la de las empresas de participación estatal, la de las Instituciones de Crédito, Seguros y Fianzas y la de los fideicomisos. Así, De conformidad con el artículo 90 de la Constitución: "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que... definirá las bases Generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación".<sup>76</sup>

Respecto de la autoridad facultada para crear un organismo descentralizado, desde el punto de vista del derecho positivo la ley, en su artículo 45, que establece que "[s]on organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo

---

<sup>73</sup> Ley Federal de las Entidades Paraestatales, artículo 14.

<sup>74</sup> Diversos autores cuestionan la "independencia" de los organismos descentralizados, estableciendo que son más bien autónomos, ya que se conservan las relaciones de control y vigilancia, *Cfr.* SERRA ROJAS, Andrés, *op. cit.*, pp. 601-608.

<sup>75</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 975.

<sup>76</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, p. 77.

Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propio, cualquiera que sea la estructura legal que adopten".<sup>77</sup>

Por otra parte, el artículo 15 de la LFEP establece que en "...las leyes o decretos relativos que se expidan por el Congreso de la Unión o por el Ejecutivo Federal para la creación de un organismo descentralizado..... Asimismo, el artículo 16 establece "Cuando algún organismo descentralizado creado por el Ejecutivo....".<sup>78</sup>

Para la desincorporación de entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto o acuerdo del Ejecutivo Federal se deberán observar las mismas formalidades seguidas para su creación. En los demás casos, la autorización del Ejecutivo Federal se formalizará en los términos del párrafo anterior.

#### **V.C.1.f. Ventajas y desventajas de la descentralización. Diferencia con la desconcentración**

De lo comentado, podemos apuntar que las ventajas de la Descentralización son:

- En los organismos públicos descentralizados hay una descarga de trabajo de la Administración Pública central que por su carácter técnico, económico y político necesitan de una mayor atención calificada.
- Son más ágiles en el manejo de sus recursos, puesto que tienen su patrimonio propio.
- Se adaptan más fácilmente a los avances tecnológicos y científicos.

---

<sup>77</sup> Respecto de este punto, vale la pena comentar que existen varios tratadistas, incluidos investigadores doctorales, que cuestionan seriamente la existencia de estos Decretos Delegados, fundados principalmente en que el Poder Legislativo no tiene facultad constitucional para delegar sus propias atribuciones.

<sup>78</sup> Ley Federal de las Entidades Paraestatales, artículos 15 y 16.

- Al tener personalidad jurídica y patrimonios propios y un área específica, se pueden acercar más a la comunidad.

Por otra parte, sus desventajas se pueden resumir en que, al salirse los organismos públicos descentralizados de la esfera inmediata del Ejecutivo se piensa que se debilita el Ejecutivo. Sin embargo, nosotros no consideramos que esto sea un problema, puesto que más bien se le fortalece al allegarse de un organismo especializado que le va a descargar de trabajo a los órganos centrales. Además no hay que olvidar que son autónomos, no independientes, puesto que el Ejecutivo conserva facultades de vigilancia y control.

En ocasiones se vinculan conceptualmente los conceptos de desconcentración y descentralización, los "...que si en el lenguaje común designan un traslado de competencias, trámites y facultades decisorias, en el lenguaje jurídico constituyen órdenes técnicos correspondientes a principios comunes, pero específicamente diferenciados entre sí."<sup>79</sup>

La desconcentración se diferencia de la descentralización en que en ésta última, los órganos poseen no sólo autonomía técnica, sino también orgánica. Asimismo, los descentralizados tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, mientras que los desconcentrados no y en éstos últimos se conserva la relación jerárquica mientras que en los descentralizados no.

En términos de la doctrina, los organismos descentralizados, además de poseer autonomía técnica, tienen autonomía orgánica, que los sustrae de los poderes en los que se manifiesta la relación jerárquica de la Administración centralizada. "Estas últimas características, si bien dotan a los organismos de

---

<sup>79</sup> ORTIZ REYES, Gabriel, *op. cit.*, p. 16.

autonomía, no impiden que se hallen sujetos a diversos mecanismos de orientación y control por parte del estado."<sup>80</sup>

La descentralización administrativa ha obedecido tanto a la conveniencia de dar mayor eficacia a la gestión de intereses locales como a la naturaleza técnica de los actos que tiene que realizar la Administración que la obligan a sustraer dichos actos del nivel centralizado y los encomienda a elementos que tengan la preparación suficiente para atenderlos<sup>81</sup>

### **V.C.1.g. Otras Entidades Paraestatales**

Para la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (artículo 1o.) "Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la Administración Pública Paraestatal".<sup>82</sup> Por su parte, el artículo 3º de dicha Ley establece "El Poder Ejecutivo de La Unión se auxiliará, en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal:

I. Organismos descentralizados;

II. Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y

III. Fideicomisos. "<sup>83</sup>

Al hablar de Empresas de Participación Estatal, Instituciones Nacionales de Crédito y Fideicomisos, entre otras, nos adentramos en el concepto del

---

<sup>80</sup> PICHARDO PAGAZA, Ignacio, *Introducción a la Administración Pública de México*, INAP, México, 1984, p. 355.

<sup>81</sup> FRAGA, Gabino, *Op. Cit.*, p. 201.

<sup>82</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 1º .



"Estado Empresario", que es el gobierno mismo actuando como agente económico, productor y consumidor de bienes y servicios y su análisis rebasa el alcance de esta tesis.

### **V.C.2 El Servicio de Administración Tributaria como Órgano Desconcentrado**

La naturaleza jurídica del SAT nos la especifica claramente el artículo 1º de su Ley que, en la parte conducente, establece: "El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal..."<sup>84</sup>

Ahora bien, como se especificó en anterior apartado de este mismo capítulo, el maestro Delgadillo, menciona que para identificar si tenemos una organización desconcentrada se debe determinar si:

- a) Existe transferencia permanente de facultades de decisión y mando a órganos inferiores.
- b) Dentro de un órgano central funciona otro órgano con alguna libertad técnica y/o administrativa.
- c) El titular del órgano desconcentrado depende directamente del titular del órgano central.
- d) Las unidades del órgano desconcentrado no tienen relación jerárquica respecto de las unidades del órgano central.
- e) El órgano carece de personalidad jurídica y patrimonio propios.<sup>85</sup>

Respecto del primer punto, en el caso del SAT se transfirieron mediante Ley y en forma permanente, funciones que la Ley Orgánica de la Administración

---

<sup>83</sup>Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 3º .

<sup>84</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 1º .

<sup>85</sup> DELGADILLO y LUCERO, *op. cit.*, p.87.

Pública Federal establece para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al Servicio de Administración Tributaria.<sup>86</sup>

Por lo que respecta al segundo aspecto, en el artículo 1º de la Ley citada, se establece, como también se comentó, que el SAT es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con autonomía de gestión, por lo que se cumple con dicho segundo aspecto.<sup>87</sup>

Por lo que toca a que el titular dependa del Titular de la Secretaría, en el caso el Presidente del SAT es nombrado y removido por el Presidente de la República, aunque la dependencia jerárquica se da hacia la Junta de Gobierno, ya que es la que aprueba tanto los programas y presupuestos del SAT, como su estructura orgánica básica, examina los informes del Presidente del SAT y aprueba las medidas de incremento de eficiencia (art. 10, fracciones III, IV, V y VI, respectivamente). Como el Secretario de Hacienda y Crédito Público es quien preside la Junta de Gobierno, consideramos que se cubre este requisito.

De la misma manera, la reciente creación de una Subsecretaría que “controla” el aspecto tributario (tanto administración como política), aunque significa alguna superposición, que se analiza en el apartado V.L.2. de este capítulo, formalmente respeta su naturaleza jurídica y a su Junta, puesto que, como es lógico, no se le adscribió al SAT.<sup>88</sup>

Respecto del cuarto punto, las unidades administrativas dependen del Presidente del SAT, no de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que se cumple. Por último, el Servicio de Administración Tributaria carece de

---

<sup>86</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 7º.

<sup>87</sup> *Idem*, artículo 1º.

<sup>88</sup> Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Diario Oficial del 10 de junio de 1988, primera sección, pp. 80-81.

personalidad jurídica, aunque goza de autonomía presupuestal, según los artículos 3º y 5º, por lo que consideramos que este aspecto también se cumple.

Podemos entonces concluir que el Servicio de Administración Tributaria, tiene la naturaleza jurídica de órgano desconcentrado, puesto que esta es determinada por una Ley, y se podría decir que sigue en la línea de la evolución que este tipo de órganos ha seguido.

Creemos que la decisión tomada por el legislador de que el SAT fuera un órgano desconcentrado fue la adecuada, puesto que pone a la autoridad tributaria fuera de discusiones como el cuestionar si el fisco mismo puede ser un organismo fiscal autónomo (como el IMSS), ya que no es lo mismo una sola función como la que se realiza por ese tipo de organismos, que la función fiscal, que algunos, junto con la de policía, califican como el corazón mismo del gobierno.

Cabe aquí el comentario de Luqui respecto al fisco español y la incidencia que tienen los tributos, en el gobernado "...es que es una atribución de la naturaleza política y, por lo mismo, no se puede admitir que esa función sea descentralizada y se la encargue a una repartición autárquica, como más de una vez se ha intentado."<sup>89</sup>

De la misma manera, quisiéramos recordar que probablemente las funciones que más identifica el ciudadano con el Estado sean las de policía y el ejercicio de la Competencia Tributaria. Respecto de las primeras, su análisis rebasa esta tesis. Sin embargo, respecto de las segundas, consideramos que es difícil que se puedan ejercer en su totalidad por un organismo descentralizado.

---

<sup>89</sup> LUQUI, *op. cit.*, p. 364.

### V.C.2.a. El Servicio de Administración Tributaria como Autoridad

Según su Ley, el SAT es un "...órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal..."<sup>90</sup> El carácter de autoridad, no da lugar a discusión, en virtud de que se trata de un órgano desconcentrado, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, como ya se ha explicado, un órgano desconcentrado es una unidad administrativa dependiente orgánica y jerárquicamente del órgano superior al cual queda adscrito. Así, el órgano que ejerce la competencia tributaria y, por ende, realiza los actos de autoridad, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del SAT.

Aclara lo anterior, la reforma para 1998 al último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, artículo que se encuentra ubicado en el capítulo único del Título III "De las facultades de las Autoridades Fiscales" y que a la letra dice:

"Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento Interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos."<sup>91</sup>

Se han emitido comentarios en el sentido de que esta reforma el Código Fiscal de la Federación era innecesaria ya que las facultades del SAT se encuentran plasmadas en su Ley y que más bien la reforma confunde y lleva a dudar respecto de la eficacia de dicha Ley.

---

<sup>90</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 1º.

<sup>91</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 33, fracción III.

No compartimos ese criterio, ya que la reforma el Código Fiscal de la Federación más bien armoniza su contenido con el de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y despeja así cualquier posible duda respecto del carácter de autoridad del órgano desconcentrado.

De hecho la autoridad ha seguido la costumbre, correcta a nuestro parecer, de que en sus documentos, aparezca el nombre de "Servicio de Administración Tributaria" siempre seguido, o arriba de "Secretaría de Hacienda y Crédito Público", generalmente con ambos logotipos uno a un lado del otro, con lo cual una posible discusión respecto de una posible violación a la constitución por tratarse de materia impositiva, queda superada.

Refuerza lo anterior, el hecho de que el Reglamento Interior del SAT se fundamenta, entre otros, en los artículos 17 y 31 de la LOAPF, el primero de los cuales, como vimos, se refiere a órganos desconcentrados y, el segundo, a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de donde se puede concluir que se crea un Reglamento Interior de un órgano desconcentrado de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento, además, al artículo cuarto de la ley del Servicio de Administración Tributaria, el que además también se menciona como fundamento.<sup>92</sup>

Corroboramos todo lo dicho hasta aquí, el criterio sostenido por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia que, por analogía, podemos aplicar al caso que nos ocupa, en el amparo en revisión 1903/89 en que considera como autoridad para efectos de amparo al Jefe de la Unidad de Servicios Legales, de una Delegación del DF, en virtud de que, al ser un órgano desconcentrado del entonces DDF (Cuando todavía era Dependencia del Ejecutivo Federal) se le podían delegar facultades de autoridad en el Reglamento Interior.

---

<sup>92</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículos 17 y 31 y 4º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

En el caso particular, como además de lo comentado respecto del Código Fiscal de la Federación, en la Ley del SAT se dice que tendrá "...el carácter de autoridad.. con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley..."<sup>93</sup>, consideramos que no existe lugar a dudas respecto de si puede o no ejercer actos de autoridad.

Cabe resaltar que se refiere a facultades "ejecutivas", que consideramos se refieren a facultades de ejecutar, es decir de "...realizar, hacer algo... Hacer una cosa por mandato o encargo..."<sup>94</sup>, en otras palabras atribuciones para actuar, proveyendo para una adecuada Administración Tributaria, sea mediante actos de autoridad o a través de acciones de Administración interna para lograr sus objetivos.

Por último y simplemente como complemento, es pertinente mencionar que la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado respecto de que los organismos descentralizados como lo son algunas Comisiones Municipales de Agua Potable y Alcantarillado tienen "...facultades de decisión e imperio para hacer cumplir sus determinaciones...[y pueden] lograr el cobro de los derechos por consumo de agua por la vía económico coactiva."<sup>95</sup> Asimismo, respecto del IMSS, ha decidido que:

**"SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL. SU CARÁCTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO NO MODIFICA SU NATURALEZA JURIDICA DE ORGANISMO DESCENTRALIZADO.** La circunstancia de que el artículo 135 de la anterior Ley del Seguro Social (cuyo contenido normativo reproducen, substancialmente, los artículos 267 y 271 de la vigente ley) otorgue al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo y que, como tal, tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afectan la esfera de los particulares, así

---

<sup>93</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 1º.

<sup>94</sup> LAROUSSE, Diccionario de la Lengua Española, Larousse Planeta, México, 1994, p. 239

<sup>95</sup> Tesis: AUTORIDAD: LO ES PARA LOS EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO LA COMISIÓN DE AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL MUNICIPIO DE ACAPULCO, GUERRERO, AL PODER HACER EFECTIVOS LOS CRÉDITOS POR CONSUMO DE AGUA POTABLE..., Amparo en Revisión 2143/89, Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Octubre de 1991, tesis P. XLVIII/91, p. 6.

como para imponer a éstos el acatamiento de sus determinaciones, sólo significa que en este limitado ámbito de su actuación y precisamente para las finalidades previstas por el mencionado precepto legal, *está investido del carácter de autoridad*. Estas atribuciones que se han considerado necesarias para el resguardo de la eficaz prestación del servicio público obligatorio que le compete, en nada modifican su intrínseca estructura legal de organismo público descentralizado con personalidad jurídica propia y, por lo tanto, como entidad separada de la administración central.<sup>96</sup>

### **V.C.2.b. Objeto del Servicio de Administración Tributaria**

Establece el artículo 2º de la Ley del SAT, que “[e]l Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.”<sup>97</sup>

Hemos escuchado comentarios respecto de que esto es violatorio del artículo 28 Constitucional, pero no compartimos esta opinión, puesto que dicho artículo, en la última parte de su tercer párrafo, que es el que establece cuáles actividades son estratégicas, señala textualmente “...y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión.”<sup>98</sup> Desde el punto de vista de si deben serlo o no, consideramos que su importancia nadie la duda y los tres primeros capítulos de este trabajo refrendan este comentario.

---

<sup>96</sup> Semanario Judicial de la Federación, tomo 199-204, tercera parte, p. 69.

<sup>97</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 2º.

<sup>98</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 28.

No existe mucho comentario con respecto de su objeto, puesto que durante todo el desarrollo de este trabajo hemos comentado que el SAT sustituye a la Subsecretaría de Ingresos y que como tal asume las facultades que ésta venía ejerciendo de planeación, administración, recaudación, control, vigilancia y determinación de las Leyes Tributarias (incluidas las aduaneras, que a nuestro juicio también son tributarias).

Lo que vale la pena resaltar es la última parte del artículo recién transcrito, en donde se advierte la intención de equilibrar y optimizar tanto la eficiencia recaudatoria, como la seguridad jurídica del contribuyente.

#### **V.D. Constitucionalidad de la Ley del SAT**

En algunos foros se ha discutido la Constitucionalidad de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con el argumento principal de que fue creado dicho órgano por Ley y no por Reglamento, por lo que se viola el artículo 90 de la Constitución, en virtud de que dicho artículo remite a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la que a su vez, en su artículo 17, establece que las Secretarías y Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados, y que a su vez el artículo 18 establece que el Reglamento Interior de cada Secretaría, que será expedido por el Presidente de la República, determinará las atribuciones de sus unidades administrativas y que como los órganos desconcentrados son unidades administrativas, deben ser creados por Reglamento Interior y no por una Ley.

No se comparte ese criterio, porque no existe un principio de "reserva del Reglamento" en ninguna norma constitucional. Es decir, no existe ninguna prohibición para que el Legislativo pueda crear un Organismo Desconcentrado, lo que es más, si está facultado para expedir la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que determina la organización de la Administración pública, en



cumplimiento al artículo 90 Constitucional, con esa misma base tiene facultades para expedir una Ley en la que se de existencia a un Organo Desconcentrado.

Abundando, como ya dijimos, el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.,"

Conforme al artículo 1º de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en vigor, la misma "...establece las bases de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal" y en su artículo 17, que se encuentra ubicado en el Título Segundo, denominado "De la Administración Pública Centralizada", establece que: "Para la más eficaz atención y eficiente despacho de asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables".<sup>99</sup>

Por su parte, el artículo 31 de la propia Ley Orgánica establece, que le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el despacho, entre otros, de los siguientes asuntos XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales."<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículos 1º y 17.

<sup>100</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 31.

Ahora bien, como ya se ha comentado, con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ordenamiento que prevé el nacimiento de dicho Servicio a la vida jurídica a partir del día 1º de julio de 1997, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, con las atribuciones y facultades que le concede la propia Ley y con autonomía de gestión, presupuestal y técnica.

En la misma Ley, quedan previstos los órganos con los que contará el SAT para la consecución de su objeto y el ejercicio de, sus atribuciones, de los que la Junta de Gobierno, presidida por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, sería el órgano de control, y supervisión y, en su caso, aprobación de todas las funciones y facultades conferidas en los distintos ordenamientos legales que rigen al SAT.

Dicha Ley tiene base constitucional igualmente, porque fue expedida por el Congreso de la Unión, en el ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente la fracción XXX, en la que se encuentran las denominadas facultades implícitas, por virtud de las cuales puede expedir todas las leyes que sean necesarias para que los poderes de la Unión puedan hacer efectivas sus demás facultades.

De esa manera, si la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal distribuye los negocios del orden administrativo de la Federación y en su artículo 17 se prevé que las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados como es el caso del Servicio de Administración Tributaria, carecen de eficacia los cuestionamientos que se Pronuncian porque la desconcentración

administrativa forma parte de la Administración Pública Federal centralizada, con la relación de jerarquía de que hablamos.

Tampoco resulta cuestionable el Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, que fue expedido por el Ejecutivo Federal en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con fundamento en los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 4º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de junio de 1997, y en vigor a partir del día siguiente, en virtud de que, como también se mencionó en el apartado anterior, el Ejecutivo cuenta con facultades para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes y es reconocida por la Suprema Corte la llamada Facultad Reglamentaria,<sup>101</sup> la cual, en este caso se ejerció para reglamentar el funcionamiento interno del SAT en cumplimiento al artículo 4º de la Ley del SAT, además de que el artículo 8º de la citada Ley del SAT establece que:

“Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

- I. Junta de Gobierno;
- II. Presidente, y
- III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.”<sup>102</sup>

De la fracción III derivamos que, por disposición de Ley, las unidades administrativas de un nivel interior al del Presidente de dicho órgano serán creadas por el Reglamento Interior. Cabe aquí una crítica constructiva al

---

<sup>101</sup> Aún cuando existe la jurisprudencia que se mencionó en el punto V.C.1.c.ii. de este capítulo, en la que la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado porque si se pueden crear autoridades mediante Reglamento Interior, hay académicos que han cuestionado esta facultad. En particular, una tesis doctoral dirigida por el Dr. Ramón Reyes Vera considera la inconstitucionalidad de esto en materia de Administración Tributaria. Cfr. PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La Facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, Diciembre de 1996, pp. 228-253.

<sup>102</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 8º.

Reglamento Interior, ya que en su proemio no menciona como fundamento al artículo 8º de la Ley, siendo que, como vimos, es la que reserva al citado reglamento interior la creación de las unidades administrativas del nivel inferior al de Presidente del SAT.

### **V.E. Autonomía Técnica, Financiera y de Gestión de la Administración Tributaria**

Para Acosta Romero, los órganos desconcentrados tienen cierta autonomía, a la que se le llama técnica, que significa el otorgarles facultades de decisión (limitadas) y cierta autonomía financiera presupuestaria. Sin embargo, aclara el autor citado que si no es con el acuerdo del órgano del que depende, no podrá tomar decisiones trascendentales.<sup>103</sup> Para efectos de la Administración Tributaria, es necesario que dilucidemos hasta donde debe tener esa autonomía.

André Buttgenbach dice que "...la autonomía técnica del servicio público reside en el hecho que aquellos que se benefician no están sometidos a las reglas de la gestión administrativa que son, en principio, aplicables a todos los servicios centralizados del Estado."<sup>104</sup>

El Administrador Tributario se encuentra obligado al cumplimiento de sus atribuciones con un alto grado de responsabilidad. No sólo tiene un gran compromiso ante la nación en general, sino que es últimamente responsable de su actuación frente a todos y cada uno de los contribuyentes que aportan sus recursos para constituir el erario y que esperan de él un manejo de los recursos públicos a su cargo, así como resultados que permitan al una verdadera equidad tributaria.

---

<sup>103</sup> ACOSTA ROMERO, *op. cit.*, p. 158.

<sup>104</sup> BUTTGENBACH, André, citado por SERRA ROJAS, Andrés, *op. cit.*, p. 603.

Para cumplir con sus atribuciones, especialmente las de comprobación y verificación, necesariamente debe "juzgar" el grado de cumplimiento de las normas tributarias. Esa opinión, debe emitirse con objetividad, lo que significa que debe formularse con imparcialidad, es decir, en forma justa, neutral, desinteresada, desapasionada; sin inclinarse hacia ninguna parte, sea ésta débil o poderosa; y sin atender consideraciones que pudieran influir el fallo. En otras palabras sus funciones se deben con una absoluta imparcialidad, con el único propósito de aplicar la norma tributaria en beneficio de la nación.

Imparcialidad es un término que viene de imparcial (que no se adhiere a ningún partido o no entra en ninguna parcialidad.) y significa" ... falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de personas o cosas, de que resulta poderse juzgar o proceder con rectitud".<sup>105</sup> De esta forma, imparcialidad implica" ...justicia, rectitud, igualdad, equidad, ecuanimidad, neutralidad".<sup>106</sup> Actuar imparcialmente, es actuar "[s]in parcialidad, sin prevención por una ni otra parte..."<sup>107</sup> Alguien imparcial es alguien "justo, ... neutral, equitativo..."<sup>108</sup>

La noción de objetividad completa el concepto de imparcialidad, ya que ésta última de alguna manera hace referencia a "calidad de objetivo".<sup>109</sup> Objetivo es "...pertenciente o relativo al objeto en sí y no a nuestro modo de pensar o de sentir... desinteresado o desapasionado."<sup>110</sup>

Para poder lograr esa imparcialidad, es necesario que las Administraciones Tributarias procedan en sus funciones con entera autonomía, se entiende que se cuenta con esa autonomía cuando las acciones se motivan

---

<sup>105</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 731.

<sup>106</sup> PEY, Santiago y RUIZ, Juan, *Diccionario de sinónimos, ideas afines y contrarios*, Teide, Barcelona, 1993, p. 224.

<sup>107</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 731.

<sup>108</sup> PEY y RUIZ, *op. cit.*, p. 224.

<sup>109</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *op. cit.*, p. 931.

<sup>110</sup> *Ibidem*.

exclusivamente en los elementos objetivos del caso y con base en el profesionalismo y capacidad del funcionario fiscal. Cuando la opinión se influye por instrucciones, indicaciones, consideraciones, elementos, situaciones o factores (sean internos o externos) subjetivos, se vicia la voluntad del que actúa.

Afirmamos entonces, que se puede cumplir con este requisito a través de un órgano desconcentrado, siempre y cuando se otorgue de derecho y de hecho esa autonomía. Es claro que pueden recibir orientaciones de tipo general en relación a sus actuaciones, pero nunca deben de estar sujetas a acatar instrucciones precisas de cómo y a quien dirigir esas actuaciones.

Aquí es conveniente acotar que esta autonomía de gestión lo que presupone es contar con todas las atribuciones que permitan el adecuado cumplimiento de sus funciones; asimismo, permanecer al margen de los cambios de los gobernantes, a efecto de garantizar continuidad y amplitud en el cumplimiento de sus funciones.

Para completar esta noción de autonomía, se debe comentar que una solución es, que se otorgue a los miembros de las Administraciones Tributarias seguridad en el desempeño de sus funciones, con la finalidad tanto de asegurar esa total independencia que debe privar en sus actuaciones, como de protegerlos de los problemas provenientes de ejercer con imparcialidad sus funciones, manteniéndolos al margen de la posibilidad de ser removidos por afectar intereses diversos en el desempeño justo y estricto de sus tareas. Con esto, se asegura su actuación conforme a la norma, ya que si su permanencia dependiera de la decisión de algún grupo y no de su desempeño en el puesto, esto puede ser motivo para que se inclinen u obstruyan sus determinaciones o *critérios*.

Un aspecto que se ha destacado es que quien gobierna al órgano no tenga posibilidad de interferir en la resolución de los casos concretos. "Es de extrema importancia que la junta no tenga autoridad para intervenir en casos en curso. La Junta no debe estar en la posibilidad de sugerir revisión de casos específicos, indicar que casos deben o no ser examinados, auditados o cobrados o de alguna manera hacer necesaria su participación en un caso abierto o en curso. Esta prohibición debe constar por escrito."<sup>111</sup>

Sin embargo, aun cuando es bueno asegurar la autonomía técnica y de gestión de la Administración Tributaria, también lo es el que se asegure que desarrolle sus funciones de la mejor manera posible y por supuesto, observando las normas sobre honradez, transparencia, lealtad, economía, eficacia y eficiencia. Para esto, es común que se sujete la permanencia durante el periodo de inamovilidad a un "buen comportamiento" determinado por Ley y que se pueda remover a aquel que durante su encargo no reúna los requisitos en forma adecuada.

Por otra parte, la Administración Tributaria debe basar su credibilidad en su profesionalismo, demostrado en su actuación consistente, recta, firme y eficaz. Este profesionalismo abarca muchos aspectos: imparcialidad, independencia, responsabilidad, ética, honradez, transparencia, lealtad, eficiencia, economía, eficacia, capacidad, etc.

Para que su actuación revista estas características, es evidente que primero debe contar con los elementos necesarios para ello. Uno de los más importantes es la capacidad que debe existir en todos los órdenes (técnico, profesional, moral, etc.) y que abarca desde contar con las condiciones idóneas para cumplir con los fines que se pretenden, hasta allegarse del conocimiento,

---

<sup>111</sup> Jenkins, Glenn P., *op. cit.*, p. 14.

adelantos tecnológicos, aptitud moral e intelectual, competencia, objetividad e integridad necesarios.

En este contexto, aparece un aspecto que merece seria consideración y es la necesidad de que la Administración Tributaria realice sus trabajos utilizando las técnicas más idóneas para la mejor consecución de las finalidades que persigue.

Así resulta muy importante asegurarse de que la Administración Tributaria cuente con los recursos financieros, materiales y técnicos necesarios para que su cometido se logre con el más elevado nivel profesional. Para ello, es necesario que cuente con autonomía y suficiencia presupuestaria, es decir con el libre manejo de sus recursos y con los suficientes medios Financieros para poder allegarse de los elementos indispensables que le permitan realizar adecuadamente sus funciones y alcanzar sus objetivos y metas con eficiencia y eficacia.

La posibilidad de manejar libremente su presupuesto les deberá permitir contar tanto con el personal, como con las instalaciones y demás recursos materiales y técnicos suficientes e idóneos para el buen desempeño de sus funciones.

En tal virtud, la Administración Tributaria debe ser libre para contratar y retener los recursos humanos que necesita para cumplir efectivamente su función, quienes deben ser los idóneos para tales efectos y ser seleccionados por su capacidad, formación profesional, experiencia y antecedentes de honradez intachable. Antes de entrar, deben ser sujetos a un proceso de selección e inducción en que estén conscientes de la responsabilidad que significa pertenecer a la Administración Tributaria.



Una vez seleccionado el personal, éste debe someterse a un entrenamiento técnico adecuado a fin de que adquiera los conocimientos y habilidades necesarias para cumplir con sus funciones, de manera que se pueda integrar perfectamente al ritmo de trabajo de la Administración Tributaria. Sin embargo, el hecho de contar con el personal idóneo en su ingreso, no es suficiente es necesario que se dé un proceso permanente de capacitación que permita al personal mantenerse actualizado en el avance de sus respectivas disciplinas, así como mejorar sus habilidades, sobre todo las directivas.

Otro aspecto que no podemos olvidar es que debe contar con los recursos técnicos que le permitan enfrentar los adelantos científicos y tecnológicos y el exponencial crecimiento de sus operaciones, que exigen la modificación de sus procedimientos para actuar en consecuencia con las nuevas condiciones, aplicando nuevos criterios y enfoques en la realización de sus trabajos. Todo esto sería muy difícil sin autonomía técnica, de gestión y financiera.

Esperamos que con la reciente creación de la Subsecretaría de ingresos no se vulnere esta autonomía del SAT, que es probablemente el elemento fundamental que decidió al Congreso de la Unión para la creación de este órgano y si se le limitara, se le retiraría uno de los principales motivos de su existencia. Parece, por lo menos de la lectura de las reformas a los reglamentos interiores tanto del SAT, como de la SHCP, que esa autonomía subsiste, aunque hay visos de intromisión, p.e. el artículo 38 fracción XVI del Reglamento Interior de la SHCP, que otorga a la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal la facultad de "...participar con el Servicio de Administración Tributaria en el desarrollo de medidas vinculadas con las funciones sustantivas de este último...",<sup>112</sup> lo cual resulta violatorio de su autonomía de gestión, y si al año de entrar en vigor el órgano ya se le está limitando, se ve difícil que pueda

lograr sus objetivos, ya que intromisiones de otras unidades administrativas, violentan el concepto que analizamos de autonomía y reducen la capacidad de respuesta del órgano.

## **V.F. Nombramientos en el Servicio de Administración Tributaria**

### **V.F.1 Nombramientos en el SAT**

Como menciona el maestro Delgadillo, la calidad de elemento subjetivo del órgano público "...sólo puede generarse a partir del otorgamiento del cargo mediante un nombramiento, contrato, designación o elección, según el caso, y de la asunción de funciones, como un acto de voluntad que implica la aceptación.<sup>113</sup>

Nombramiento es la "...acción o efecto de nombrar. Documento en que se nombra a alguien para un cargo u oficio."<sup>114</sup> Nombrar a su vez significa, en la acepción que nos interesa, "...[e]legir a uno para desempeñar un cargo o empleo".<sup>115</sup> El nombramiento, en el aspecto que nos interesa, es una expresión del poder jerárquico mediante el cual el superior nombra a sus colaboradores, y que puede ser libre o sujeto a aprobación,<sup>116</sup> o de acuerdo con algún procedimiento especificado en Ley, Reglamento o Manual.

Se trata, como ya se comentó en el apartado relativo a centralización, de designar a la persona física que desempeñará la titularidad de alguna de las diferentes unidades administrativas del SAT. De conformidad con el artículo 13

---

<sup>112</sup> Decreto que reforma al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo 38, fracción XVI, Diario Oficial del 10 de junio de 1988, primera sección, p. 17.

<sup>113</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, primer curso*, 2ª de., México, 1997, pp. 188-189.

<sup>114</sup> Larousse, *op. cit.*, p. 460

<sup>115</sup> *Ibidem.*

<sup>116</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ y LUCERO ESPINOSA, *op. cit.*, p. 190.

de la Ley del SAT, el Presidente de dicho órgano desconcentrado será nombrado y removido por el Presidente de la República siempre y cuando reúna los requisitos que ese artículo establece.<sup>117</sup>

Los requisitos para ese nombramiento son, a nuestro juicio, muy simples: ciudadanía, no haber sido sentenciado por delito doloso que haya ameritado pena corporal superior a 1 año o inhabilitado para el servicio público o para ejercer el comercio; y "...[h]aber desempeñado cargos de alto nivel decisorio, cuyo ejercicio requiera conocimientos y experiencia en las materias fiscal y aduanera".<sup>118</sup>

Respecto de éste último requisito, es de llamar la atención que no establece temporalidad en experiencia, puesto que con 1 mes (o 1 día o 1 hora) habiendo ocupado un cargo relevante en la materia se cumpliría este requisito.

Sería conveniente que se reformara este artículo no sólo para establecer una temporalidad en la experiencia previa, sino también que se establezcan otros requisitos como ser profesionista de una carrera afín a la función, gozar de buena reputación, etc. Requisitos que aseguren la posibilidad de que la autonomía de gestión, técnica y financiera del órgano sea apuntalada por esa misma autonomía por parte de quien la dirige. Por último, también sería conveniente que el Presidente del SAT tuviera un período de inamovilidad, lo que apuntalaría la independencia de que hemos hablado.

Por lo que respecta a los nombramientos de los demás servidores públicos del SAT, el artículo 5º, en su fracción I, de la Ley del SAT establece que el Presidente ejercerá la facultad de "...Nombrar y remover a los servidores públicos que conforman el servicio de Administración Tributaria, así como a los

---

<sup>117</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 13.

<sup>118</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 13, fracción III.

funcionarios de libre designación, conforme los porcentajes establecidos por el Servicio Fiscal de Carrera”.<sup>119</sup> A su vez, el artículo 3º, en su fracción VII del Reglamento Interior, otorga a la junta la facultad de “[a]probar los nombramientos y las remociones de los titulares de unidades, coordinadores, administradores y directores generales, y de aquéllos servidores públicos que la propia Junta determine.”, con lo cual se refrenda la vigilancia de la Junta sobre las acciones del Presidente y, a nuestro juicio, se apuntala su dependencia jerárquica de la misma.<sup>120</sup>

Esta facultad del Presidente resulta lógica en el caso de funcionarios de libre designación, pero, en el caso de los servidores de carrera, debería ser estrictamente por el procedimiento que establezca el Servicio Fiscal de Carrera, por lo que procede sugerir una reforma en este sentido.

Otro aspecto importante, es que debería existir una temporalidad en el desempeño del encargo por parte del Presidente y los servidores públicos del nivel jerárquico siguiente, ya que con eso se iniciaría la estabilización de la planta de administradores tributarios, con ventajas en cuanto a aprovechamiento de la experiencia, memoria institucional, eficiencia en el servicio, etc., ya que es evidente que cuando alguien entra por primera ocasión a cualquier institución, por más versado que esté desde el punto de vista teórico, es lógico que va a tener un período de adaptación a la institución y a la propia función.

Esto anterior, no se afirma gratuitamente, tan es así que el SAT ha diseñado cursos de inducción y que la mayoría de las Administraciones Tributarias del mundo, como veremos, prefieren que las gentes que se contraten entren desde niveles inferiores a la institución y vayan subiendo en el escalafón.

---

<sup>119</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 5º .

<sup>120</sup> Decreto que reforma el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, artículo 3º fracción VII, Diario Oficial del 10 de junio de 1998, primera sección, p. 53.

Todo esto se abundará en el capítulo VI; sin embargo, valga desde ahora comentar que los expertos de los tres ámbitos entrevistados (Tribunal Fiscal de la Federación, Administración Tributaria y despachos especializados), coincidieron en la necesidad de funcionarios especializados y un servicio fiscal de carrera.

#### **V.F.2 Ratificación por el Senado de la República.**

El artículo 76 de la Constitución, establece como facultad exclusiva del Senado de la República, en su fracción II, la de ratificar los nombramientos que el Presidente de la República haga de "...empleados superiores de hacienda...".<sup>121</sup> Por su parte, el artículo 89 de la Constitución establece en su fracción II la facultad de remover a los empleados superiores de hacienda y "...nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las Leyes."

De lo anterior, podemos válidamente afirmar que el presidente designa, aparte de los casos especificados en ella, a los demás empleados de la Federación, cuyo nombramiento no esté determinado de otra forma en la propia Constitución o en las leyes, o sea, el nombramiento de todos los empleados del gobierno federal - no sólo de la administración pública - corresponde al presidente como regla general. La excepción es que este poder de nombramiento se confiera por la Constitución o por las leyes a otra persona o entidad. Por ejemplo, el de los diputados federales y senadores, que son electos por el pueblo.<sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 76, fracción II.

<sup>122</sup> *Cfr.* NAVA NEGRETE, Alfonso, *op. cit.*, pp. 120-121.

Creemos que no existe problema en cuanto a la delegación que se hace respecto de este último caso, en el artículo 5º del Reglamento Interior al Presidente del SAT, puesto que se hace con fundamento en el propio artículo 89, pero en su fracción I.<sup>123</sup>

Sin embargo, existe un problema respecto de la fracción IV del artículo 89, ya que en la misma se establece la facultad del Presidente de nombrar, con aprobación del Senado, a los empleados superiores de Hacienda, y luego da la facultad de ratificar estos nombramientos al Senado (76 fracción II) y a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión (79 fracción VII).

Por principio de cuentas, y por cuestión técnica legislativa, se debe comentar que por mandato expreso del constituyente, los nombramientos de los empleados superiores de Hacienda deben ser ratificados por la Cámara de Senadores, es menester recomendar que el contenido del artículo 5º sea enviado a la Ley en congruencia con el dictado de los artículos 76 y 89 Constitucionales mencionados, ya que a nivel constitucional se les da una importancia especial, que debería quedar plasmada en la propia Ley.

Adicionalmente, es conveniente que tratemos cuáles son los “empleados superiores de Hacienda”, para lo cual debemos remitirnos al Diario oficial del lunes 7 de diciembre de 1987, en el que se publicó el Acuerdo que señala los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la Comisión Permanente, expedido el 3 del propio mes y año por la Cámara de Senadores.<sup>124</sup>

En ese acuerdo, se señala que los empleados superiores de Hacienda son el tesorero de la Federación; el subtesorero de operación; el procurador

---

<sup>123</sup> Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, artículo 5º.

<sup>124</sup> Diario oficial del lunes 7 de diciembre de 1987, p. 2.

fiscal de la Federación; el director general de aduanas; el director general de crédito público; el director general de fiscalización; el director general de política de ingresos y el director General de Recaudación.<sup>125</sup>

Es muy probable que ante la nueva estructura sea necesario que se actualice por el Senado este Acuerdo, ya que, a nuestro juicio, ya no es acorde con la realidad administrativa del órgano SAT, ya que, por ejemplo, los directores generales de recaudación, aduanas y fiscalización se denominan ahora Administradores Generales de recaudación, aduanas y auditoría fiscal federal.

Por otra parte, es pertinente comentar que el Acuerdo de referencia, denominado Acuerdo que señala los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la Comisión Permanente, expedido el 3 de diciembre de 1987 y, como se comentó, publicado en el diario oficial del 7 de diciembre de 1987, en la página 2, establece un procedimiento que asegura seriedad en la ratificación, el que se resume a continuación:

Por principio de cuentas, y para estar en posibilidad de observar si los nombrados llenan los requisitos establecidos en las leyes correspondientes y otorgar la ratificación, se establece en el punto Segundo de dicho Acuerdo, la obligación de que las comisiones encargadas de dictaminar sobre ella cuenten con el expediente de cada persona, en el que consten: a) La solicitud de ratificación; b) Copia del expediente personal y de servicios del interesado; c) Copia del acta de nacimiento; d) Copia del documento que pruebe el grado académico, en su caso, del nombrado; y e) Los demás datos curriculares.

---

<sup>125</sup> *Ibidem.*

En el punto Tercero se establece la posibilidad de que las Comisiones dictaminadoras inviten a la persona nombrada a sostener una entrevista que agregue mayores elementos de juicio para la elaboración del dictamen y en el Cuarto que las Comisiones dictaminadoras o la Asamblea Senatorial podrán solicitar los documentos y constancias que juzguen necesarias para probar la idoneidad del nombrado para el desempeño del cargo.<sup>126</sup>

Asimismo, en el punto Quinto se determina la formalidad que se deberá seguir después de hecha la ratificación por el Senado de la República o por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, al obligar a que el empleado respectivo rinda la protesta a que alude el Artículo 128 Constitucional, ante su superior jerárquico, aclarando que no se podrá tomar posesión de su cargo sin haber sido ratificado previamente su nombramiento.

Consideramos conveniente que el contenido del Acuerdo que señala los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la Comisión Permanente, sea incluido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con su respectiva actualización, formalizando de esta manera la ratificación de los empleados superiores de Hacienda.

De la misma manera, se reitera que sea en la propia Ley en donde se determine el procedimiento para su elección, el que, se sugiere, busque que una proporción sustancial de los empleados superiores sea de carrera y cubra el perfil de cada puesto, por las razones lógicas de cuidar una adecuada realización del ejercicio de la Competencia Tributaria, que es una función complicada y muy especializada y sus servidores públicos no se pueden improvisar, puesto que hacerlo violentaría la esencia de servicio público que consagra el artículo 134 de nuestra Constitución Política.

---

<sup>126</sup> *Ibidem*.



## V.G. Atribuciones y Competencia del Servicio de Administración Tributaria

Según los artículos 2º y 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las atribuciones del SAT consisten, básicamente, en recaudar las contribuciones; dirigir los servicios aduanales y de inspección, incluyendo la policía fiscal; liquidar y recaudar contribuciones; ejercer las facultades de comprobación; participar en la negociación de tratados internacionales en la materia; representar al fisco en controversias; llevar el registro de contribuyentes y emitir las disposiciones de carácter general.<sup>127</sup>

Cabe resaltar que la propia Ley establece, en el Artículo 2o, que en la consecución de su objetivo, "...deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario..."<sup>128</sup> Aquí se advierte también la intención de equilibrar y optimizar tanto la eficiencia recaudatoria, como la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo que toca a su ámbito de competencia, y a la desconcentración en el territorio, establece el artículo 4º de la Ley del SAT, que: "[e]l domicilio del Servicio de Administración Tributaria será la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales. Asimismo, contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes, así como en el extranjero, a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia conforme a esta Ley, al Reglamento

---

<sup>127</sup> *Idem*, artículo 7o. Por lo que toca a las labores de formulación de la política fiscal del Gobierno Federal y determinación de precios y tarifas se conserva por la SHCP. La razón según la Iniciativa es que se trata de una herramienta fundamental de la política económica.

<sup>128</sup> *Idem.*, art. 2o.

Interior que expida el Presidente de la República y a las demás disposiciones jurídicas que emanen de ellos.”<sup>129</sup>

Consideramos que, en cumplimiento al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el artículo arriba transcrito se debe leer (y entender) de la siguiente manera: “...en asuntos de su competencia conforme a esta Ley, [y] al Reglamento Interior que expida el Presidente de la República...”, es decir, la competencia es dada primero, como vimos, al órgano desconcentrado, en el artículo 7; a la junta de gobierno en el artículo 10 de la Ley y 3 del Reglamento Interior; y, al Presidente en los artículos 14 de la Ley y 5 del Reglamento Interior.

El Presidente del SAT tiene facultades amplias para dirigir el órgano, y funciona como enlace con la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los sectores social y privado, con las limitaciones que más adelante se comentan respecto de su dependencia jerárquica de la Junta de Gobierno. La competencia, para los demás servidores públicos del SAT, la encontramos prevista en el Reglamento Interior del órgano desconcentrado que nos ocupa.

Por su parte, el artículo 6 de la Ley, establece una serie de facultades indelegables (fracciones II a la V y VII del artículo 5º), como la autorización para realizar actos y suscribir documentos, evaluar a las unidades administrativas del SAT, coordinar los aspectos administrativos del órgano, designar a los representantes del SAT ante la Junta de Gobierno y “...recibir en acuerdo a los titulares de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y resolver los asuntos que sean competencia de las mismas.”<sup>130</sup>

Respecto de las primeras atribuciones arriba mencionadas, suena lógico que sean indelegables puesto que son aspectos que aseguran la atención directa del Presidente del órgano. Sin embargo, la fracción VII arriba transcrita,

---

<sup>129</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 4º.

<sup>130</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 5, fracción VII.

en su segunda parte, puede prestarse a confusiones puesto que parecería, que el Presidente del SAT, tiene que ser el que resuelva todos los asuntos del SAT, en forma indelegable, lo cual sería una barbaridad, ya que es materialmente imposible, además de que haría nugatorio el Reglamento Interior en lo que toca las facultades de los titulares de las unidades administrativas del SAT.

Creemos que esta fracción debe ser modificada aclarando que se trata de los asuntos de importancia o especificar exactamente de que tipo de decisiones se trata y no de todo asunto que tengan que resolver los titulares de las unidades administrativas. Por lo que toca a la Junta de Gobierno, es el órgano de gobierno del SAT y está conformada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, que tiene el carácter de Presidente de la Junta, dos representantes de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Presidente del SAT y dos servidores públicos del mismo.

Las facultades de la Junta de Gobierno, según el artículo 10 de la Ley del SAT, incluyen la opinión respecto de elaboración de la política de ingresos y de los proyectos de iniciativa de leyes, decretos, reglas de carácter general; aprobar los programas y presupuestos del SAT; y aprobar la estructura orgánica básica del SAT, las modificaciones a la misma y el anteproyecto de Reglamento Interior del SAT y sus modificaciones.

Respecto de esta última facultad, no era necesario, que se ejercitara respecto del Reglamento Interior del 30 de junio de 1977, puesto que todavía no entraba en vigor el SAT y, por ende, todavía no tenía vida jurídica la Junta de Gobierno, ni podía conformarse ésta porque no se podían designar los representantes del SAT que forman parte de ella, sin que se hubiera expedido el Reglamento Interior.<sup>131</sup> Respecto de las modificaciones de 1988, no tenemos manera de saber si la Junta de Gobierno revisó el anteproyecto.

---

<sup>131</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 9.

Adicionalmente, el Reglamento Interior, en su artículo 3º, otorgó a la junta, facultades para el examen y aprobación de informes generales y especiales del Presidente del SAT; y aprobar medidas para incrementar la eficiencia en la operación del SAT y en el servicio de orientación al contribuyente. Respecto de la última facultad mencionada, consideramos que, el Servicio de orientación al contribuyente, no es el único servicio que presta el SAT, lo cual resulta incompleto puesto que, como Junta de Gobierno, debería aprobar todas las medidas que incrementen cualquiera de los servicios.<sup>132</sup>

Por otra parte, es muy positivo que el SAT recibirá recursos en proporción a sus esfuerzos de productividad y eficiencia, para destinarlos al mejoramiento de la infraestructura y servicios de atención al contribuyente, la modernización y automatización integral de sus procesos, la investigación e incorporación de nuevas tecnologías que apoyen sus funciones y a la instrumentación del servicio fiscal de carrera.<sup>133</sup>

Hablando específicamente del artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la Fracción I establece la facultad de "Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable"; su fracción VII establece la atribución de "Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones"<sup>134</sup>

A nuestro juicio estas dos fracciones son una copia casi textual de la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública

---

<sup>132</sup> Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, artículo 3º, fracción VI.

<sup>133</sup> *Idem.*, art. 5o, último párrafo. A este respecto, vale la pena comentar que ello implicó, la desaparición del actual sistema de distribución de las multas fiscales y aduaneras y su sustitución por el comentado, que garantiza la permanencia de los mejores funcionarios en el órgano.

<sup>134</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 7º.

Federal,<sup>135</sup> que no ha tenido mayores decisiones, con lo cual podemos inferir que no es probable que se susciten problemas respecto de la competencia del SAT, puesto que la facultad de determinación y liquidación de impuestos se encuentra mencionada, como dijimos, como parte del objeto de la Ley.

Sin embargo, la fracción IV textualmente establece que el SAT tendrá facultades para “Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal”<sup>136</sup>

Es evidente que esta fracción se redactó así para incluir dentro de las facultades, la de dar cumplimiento a los tratados internacionales en materia tributaria de los que México sea parte, pero ha generado opiniones en el sentido de que, como la fracción I no se refiere a la determinación y liquidación, funciones que la fracción IV distingue de la recaudación, entonces el SAT únicamente tendrá esas atribuciones tratándose de situaciones relacionadas con los citados tratados.<sup>137</sup>

Nosotros creemos que puede haber una “salida” a lo anterior, si recordamos que el artículo 2º hace mención a la atribución de determinar en forma general, además de que, conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se podría entender que determinación y liquidación se incluyen como aspectos del género “recaudación”.

Asimismo, como la fracción I contiene la frase “de acuerdo con la legislación aplicable” y la fracción XIII: “[l]as demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás

---

<sup>135</sup> Cfr. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, artículo 31.

<sup>136</sup> Ley del Servicio de Administración Tributaria , artículo 7º .

disposiciones jurídicas aplicables”, no se considera una ausencia de competencia en materia de determinación y liquidación de impuestos internos, puesto que es una facultad que además tienen delegada las unidades administrativas correspondientes: Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el artículo 30, fracción XIX del reglamento interior; la Administración Especial de Auditoría Fiscal, en el artículo 31 fracción XIII; y las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal en el artículo 40 inciso B, fracción XI del Reglamento Interior del SAT.<sup>138</sup>

Sin embargo, en estricto sentido, sería prudente que, dado que en la fracción IV del artículo 7 se hizo la distinción, se armonizara la fracción I de dicho artículo especificando que el SAT tiene facultad de determinar y liquidar las contribuciones en general y no sólo las decisiones del cumplimiento de un tratado internacional.

#### **V.H. Servicio Fiscal de Carrera**

Un aspecto novedoso, que hace realidad una vieja aspiración, es precisamente la creación de un servicio fiscal de carrera que, por un lado, asegure al SAT los elementos humanos idóneos para llevar a cabo, con resultados óptimos, su importante tarea y, por el otro, dote a éstos de las posibilidades de desarrollo, estabilidad laboral y justa remuneración que merecen y requieren para poder realizar adecuadamente tan importante labor.

Explica la Exposición de Motivos, que se busca que el órgano alcance niveles óptimos de operación al contar con los cuadros técnicos, directivos y profesionales idóneos y que se dé continuidad a sus programas y acciones,

---

<sup>137</sup> Entre las opiniones en contra, encontramos la del Lic. Acero. *Cfr. op. cit.*

<sup>138</sup> *Cfr.* Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, artículos 30, 31 y 40.

mediante un servicio civil que propiciará la permanencia y desarrollo constante del personal.

Asimismo, aclara que en el Servicio Fiscal de Carrera quedarán incorporados todos los mandos medios, desde el de jefe de departamento hasta el nivel inmediato inferior al del Presidente, así como los técnicos de alto nivel, con la idea de que la incorporación y promoción esté vinculada a su desempeño, capacidad, vocación de servicio y conocimientos. Además, especifica que se buscará que estén permanentemente motivados para un óptimo desempeño, mediante un esquema de remuneraciones e incentivos vinculado estrechamente a los resultados de su actuación, así como a su integridad profesional.<sup>139</sup>

La finalidad es, según el Artículo 15, dotar al SAT de un cuerpo de funcionarios calificado, profesional y especializado, sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral que, mediante alta capacitación y profesionalización, coadyuven al cumplimiento óptimo de su objeto: óptima calidad en todos los servicios e imparcialidad y transparencia en la aplicación de la Ley.<sup>140</sup>

#### **V.H.1. Remuneración Adecuada. Los Fondos de Estímulos derivados de la aplicación de Multas Fiscales**

Por lo que toca a remuneraciones efectivas, vale la pena comentar que existía un artículo 70 bis del Código Fiscal de la Federación y 141 de la Ley Aduanera reglamentados por los artículos 59 bis y 176 de los Reglamentos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Aduanera, respectivamente, que fueron incorporados mediante el Decreto que modifica y adiciona diversas

---

<sup>139</sup> Exposición de Motivos..., *op. cit.*, pp-22-23.

<sup>140</sup> *Idem*, art. 15.

disposiciones del Código Fiscal de la Federación del 27 de diciembre de 1988, publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1988<sup>141</sup>

En suma, ambos preceptos establecían que los ingresos que se obtuvieran efectivamente de multas por infracción a las disposiciones fiscales se destinarían a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales. Asimismo, que sólo ingresaría a los citados fondos el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes. La distribución de los fondos se haría en los términos señalados por el Reglamento.”;

A su vez, el 20 de abril se expidió el Artículo 59-Bis del Reglamento al Código Fiscal de la Federación el que, sucintamente, estableció un Fondo de Productividad Directa al que iría el 60% de las multas obtenidas en el ejercicio de las facultades de comprobación y que se repartiría entre los servidores públicos que hubieren participado directamente; un Fondo de Productividad Indirecta, con el 40% restante y el 100% de las demás multas firmes, a repartirse entre todos los servidores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que intervinieran indirectamente; y un Fondo Complementario con el remanente no distribuido en el año, lo cual se repartiría por categorías de acuerdo con reglas de carácter general.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Diario Oficial del sábado 31 de diciembre de 1988, pp. 3 y 4. Adicionalmente, vale la pena citar el siguiente criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia: Octava Epoca, Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV Primera Parte, Tesis CCIII/89, p. 249. MULTAS FISCALES, INTERES JURIDICO INEXISTENTE DE LOS GOBERNADOS PARA RECLAMAR EN JUICIO DE AMPARO EL ARTICULO 70 BIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, REFERENTE AL DESTINO DE LAS.

<sup>142</sup> Diario Oficial del viernes 21 de abril de 1989, p. 31.



El problema de fondo es que lo que se supone sería un premio por productividad, según algunos contribuyentes<sup>143</sup> se había convertido en un “incentivo perverso” para que, quienes ejercían las actividades de comprobación, abusaran de los contribuyentes, buscando exclusivamente el pago de la multa y no el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por ello, en la Ley del Servicio de Administración Tributaria se estableció para los servidores públicos que laboran en la Administración Tributaria, en forma transparente y sin rodeos, una remuneración adecuada que no dependa de algo tan incierto como lo es la aplicación de multas a los contribuyentes, ya que el ideal de un sistema tributario es precisamente que todos cumplan en forma voluntaria, y cuando eso suceda, no se aplicarán multas.

Así pues, es un acierto el que se establezca que obtendrán una remuneración adecuada a la importancia de las funciones que realizan, lo que permitirá al SAT allegarse del personal calificado que pueda cumplir eficiente y eficazmente con los importantes objetivos del órgano, además de que el esquema de remuneración adecuada propiciará la permanencia y desarrollo del propio personal calificado.

## **V.H.2. Principios del Servicio Fiscal de Carrera**

Congruente con esos propósitos, el Artículo 17 establece que dicho servicio se regirá por los principios de igualdad de oportunidades; especialización y profesionalización; retribuciones y prestaciones vinculadas a productividad y adecuadas para asegurar la permanencia de los mejores funcionarios; capacitación y desarrollo integral obligatorios y permanentes; e integridad, responsabilidad y conducta adecuados del funcionario fiscal, con

---

<sup>143</sup> Comentarios escuchados en el Foro de Seguridad Jurídica para el contribuyente, para el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, celebrado en el Hotel y Country Club Calinda, de Pachuca, Hidalgo, el 11 de abril de 1995.

base en lineamientos de ética.<sup>144</sup> Con ello se propiciará su permanencia y, por lo tanto, la continuidad en los programas y acciones de la Administración Tributaria. Estos principios, al asegurar justicia en la contratación y ascenso, pretenden por un lado, que se consolide el Servicio de Administración Tributaria, al poder allegarse de los mejores elementos humanos y poder retenerlos y, por el otro, como ya se apuntó, que los funcionarios fiscales tengan estabilidad, desarrollo y justa remuneración.

### **V.I. Instancias de Consulta. El Consejo Asesor Fiscal**

Se espera que, como resultado del Servicio Fiscal de Carrera, la administración fiscal preste servicios de mayor calidad y que eso asegure una imparcial y transparente aplicación de las normas tributarias, que redunde en una adecuada interacción entre el SAT y los diversos sectores de contribuyentes, logrando el apoyo de la sociedad a sus acciones.<sup>145</sup>

No es un secreto que el SAT, para lograr sus objetivos, debe mantener una relación efectiva y permanente con los contribuyentes en general, a través tanto de la vinculación con los organismos representativos, como con todos los contribuyentes que se acerquen al órgano a solicitar cualquier servicio.

Para esto último, en el Artículo 19 se menciona la posibilidad de contar con "...instancias de consulta y comités especializados que le permitan mantener una vinculación efectiva y permanente con los contribuyentes y especialistas...[con el interés de] coadyuvar al mejoramiento de la administración tributaria y la aplicación de la legislación....así como la difusión y orientación

---

<sup>144</sup> *Idem*, Artículo 17.

<sup>145</sup> Al respecto, el Artículo sexto transitorio establece que el patrimonio y las atribuciones del Instituto Nacional de Capacitación pasarán al SAT, lo cual asegura su autonomía y capacidad financiera en materia de capacitación, además de lograr una mayor integración en ese aspecto.

necesarias que permita crear una auténtica conciencia tributaria entre la sociedad."<sup>146</sup>

Un antecedente es el Consejo Asesor Fiscal (CAFI), creado mediante el Acuerdo por el que se crea el Consejo Asesor Fiscal publicado en el Diario Oficial del 16 de marzo de 1995, como una instancia de consulta y asesoría de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con participación de los sectores productivos, así como de especialistas de reconocida experiencia en materia fiscal y de coordinación hacendaria.

Este Consejo llevaría a cabo el estudio y análisis de las disposiciones fiscales y de los procedimientos que las mismas establecen para mejorar la coordinación hacendaria y modernizar y simplificar el sistema fiscal federal, buscando, entre otros objetivos, que se otorgara plena garantía de seguridad jurídica en el alcance o interpretación de las normas fiscales.

El CAFI desarrolló su trabajo en 2 grupos: el de Simplificación y Seguridad Jurídica y el de Coordinación Hacendaria. El grupo de Simplificación y Seguridad Jurídica se abocó a estudiar y emitir recomendaciones para promover la inversión productiva, el empleo y el ahorro, apoyar a la pequeña y mediana industria, simplificar las disposiciones fiscales y otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Este Consejo asumió un papel muy importante durante el año de 1995, al hacer llegar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las propuestas y el punto de vista de diversos sectores de contribuyentes y de expertos en la materia, aportando sugerencias que derivaron en gran parte de las reformas fiscales aprobadas para el ejercicio fiscal de 1996, que han sido de las que más aspectos de seguridad jurídica han contenido.

---

<sup>146</sup> *Idem*, Artículo 19.

Este Consejo quedó como un buen antecedente de cooperación entre los contribuyentes y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cabe también reconocer que no es el único antecedente, puesto que desde siempre ha habido consultas a los expertos en materia tributaria, siendo importante recalcar que el avance del CAFE en relación con los anteriores, es que este último fue una instancia formal, aunque ya existían propuestas como la de Javier Moreno Padilla, de la que se comentará en el capítulo VI, que pretendían crear instancias más permanentes.

Creemos que precisamente esa es la intención del artículo 19 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el crear instancias que sustituyan al CAFE y que en un futuro se deberá formalizar el o los foros en los que se realizará esa total función para la Administración Tributaria, que le permitirá recabar el consenso de la autoridad y llevar a cabo la tan esperada reforma fiscal integral, que ha sido un reclamo de la sociedad desde hace más de una década. Consideramos, por último, que la fracción XVI del artículo 38 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que otorga a la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal la facultad de "Recabar...la opinión de los diversos grupos o sectores sociales, para proponer las medidas administrativas que se deben tomar en relación con el tratamiento a sectores de contribuyentes y de diversos grupos sociales en relación con las contribuciones y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.", resulta violatoria tanto de el artículo en comento, como de la autonomía de gestión del SAT, por lo que se debería promover su derogación, ya que la Ley otorga específicamente esta facultad al SAT, que es quien tiene la experiencia administrativa para adoptar medidas en este sentido. Permitir que una unidad administrativa, aunque hermana, tome decisiones o simplemente sea el contacto con los contribuyentes, hace nugatorios muchos de los propósitos por los que fue creado el SAT.

## V. J. Modernización de los Procedimientos en el SAT

Consideramos que uno de los aspectos más importantes del trascendental cambio que hemos descrito en este capítulo, es el relacionado con la modernización y mejoramiento de los servicios al contribuyente, lo que evidentemente redundará en un fortalecimiento de la seguridad jurídica. Para ello, la Administración Tributaria deberá realizar una profunda labor de revisión y, en su caso, automatización de los procesos que realiza, incorporando las nuevas tecnologías que resulten aplicables a nuestra realidad; simplificar los procedimientos y trámites; y, sobre todo, lograr una optimización en la atención al contribuyente y la realización de las funciones de verificación.<sup>147</sup>

En el próximo capítulo, analizaremos que es lo que se ha hecho hasta ahora en este sentido y que es lo que se debe hacer no sólo para cumplir con la Ley del Servicio de Administración Tributaria, sino con el propio Código Fiscal de la Federación.

## V.K. Régimen Transitorio

Por lo que se refiere a su régimen transitorio, en el artículo Primero, se estableció que la ley entraría en vigor con fecha 1o. de julio de 1997, con lo cual se otorgó una *vacatio legis* de poco más de año y medio, plazo con el que se contó para proveer lo necesario para el éxito del proyecto. Con ello, se dijo, que se aseguraría una transición adecuada, en la cual ni la recaudación de ingresos ni los contribuyentes se verían afectados.

---

<sup>147</sup> Un aspecto muy importante es el concepto que las autoridades han difundido en esta etapa previa a la entrada en vigor del SAT y que es transformar el concepto de atención, convirtiendo al contribuyente en cliente, lo que es acorde con la tendencia mundial y aporta un elemento muy importante que evidentemente redundará en un mejor servicio y en un fortalecimiento de la seguridad jurídica del contribuyente. Adicionalmente, este concepto implica el cuidar los costos que tiene el contribuyente cuando realiza trámites fiscales, intención que se deja traslucir perfectamente en la Ley del SAT y se menciona en la Exposición de Motivos

En el dictamen que emitió la comisión respectiva de la Cámara de Diputados, se considera que "...el plazo es adecuado para permitir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca este servicio mediante un proceso que garantice una adecuada transición, un servicio que corresponda a las expectativas..."<sup>148</sup>

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha anunciado que realizó un arduo trabajo de preparación, el cual se dio tanto para el interior, primero analizando el estado real de los procesos y acciones que se realizaban, mediante diagnósticos objetivos, iniciando una reingeniería de los procesos que así lo requerían o mejoras incrementales en los otros.

En este contexto, el pasado primero de julio de 1977, entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria y con ella en funciones el SAT, precedido por la expedición de su Reglamento Interior, que apareció publicado en el Diario Oficial del día anterior. No podemos comentar cuál ha sido el resultado de este proceso, porque el tiempo es muy corto todavía para ver resultados, salvo, como se comentará en el capítulo VI, en el área de asistencia al contribuyente, donde, por la naturaleza misma de las funciones, todo lo que sucede se sabe porque se anuncia.

Sin embargo, si es conveniente adelantar que lo único que tangible que pudimos analizar es un Reglamento Interior y sus modificaciones (en mucho sustanciales a sólo un año de vigencia ) y que falta instrumentar el servicio fiscal de carrera, lo cual preocupa porque la idea no es en un simple cambio de nombre y logotipo, sino en la mejoría en servicio y fortalecimiento de la seguridad jurídica del contribuyente de que se habló.

---

<sup>148</sup> Doc. 093/LVI/95 (I.P.O. año II) Dict., Poder Legislativo Federal, Cámara de Diputados, p. XVI.

## **V.L. Estructura del Servicio de Administración Tributaria**

### **V.L.1. Reglamento Interior de 1997 del Servicio de Administración Tributaria**

#### **V.L.1.a. Cambios Estructurales en relación con la Subsecretaría de Ingresos en funciones hasta julio de 1997**

Los cambios de estructura, en relación con la que tenía la Subsecretaría de Ingresos, que contiene el Reglamento Interior son mínimos. La razón, es que el SAT se instrumentará gradualmente, para que sus acciones incidan favorablemente en la recaudación de ingresos y en el servicio al contribuyente.

Los cambios y adiciones más relevantes que contiene son el establecimiento de una Junta de Gobierno, de la Presidencia, la Unidad de Comunicación Social, la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, el Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, la Dirección General de Planeación Tributaria, la Dirección General de Tecnología de la Información, la Coordinación General de Recursos, la Contraloría Interna, las Coordinaciones Regionales de Recursos y las Coordinaciones Locales de Recursos. Asimismo, la desaparición de la Dirección General de Política de Ingresos y de la Administración general de Información, Desarrollo y Evaluación y el fortalecimiento de las áreas de recaudación, auditoría y jurídica. Las adiciones resultan lógicas dada la naturaleza de órgano desconcentrado del SAT, por lo que es necesario que cuente con su junta de gobierno, su Presidente, su Unidad de Comunicación Social, su Coordinación General de Recursos y su Contraloría Interna.

Por lo que respecta a la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera y su Secretariado Técnico, son unidades administrativas que instrumentarán uno de

los aspectos torales del SAT, el servicio fiscal de carrera. Por ello, de ambas unidades depende gran parte del éxito en la consecución de los objetivos del SAT. Lo mismo puede decirse de la Dirección General de Tecnología de la Información, ya que la modernización de los sistemas del SAT es uno de los aspectos en que se basa la eficiencia que pretende obtener y resulta importante que exista una unidad que desarrolle específica y exclusiva esta función.

Corroborar esta afirmación el que en la fracción I del artículo 27 del Reglamento Interior, se hace responsable a esta Dirección General de establecer los lineamientos generales en materia de informática para integrar e instrumentar un Programa de Desarrollo Informático Global del SAT.<sup>149</sup> Este Programa, así como las demás funciones que tiene encomendada esta Unidad Administrativa deberán auxiliar al SAT en la obtención de elementos de apoyo que le permitan mejorar sus servicios y eficientar sus acciones.

Por lo que respecta a la desaparición de la Administración general de Información, Desarrollo y Evaluación, que ejercía algunas de las funciones de la Dirección General de Tecnología de la Información, así como de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera y del Secretariado Técnico de la misma, por lo que resulta congruente su desaparición, ya que las nuevas unidades asumen dos de los más importantes retos: la modernización y el servicio fiscal de carrera.

#### **V.L.1. b. Participación del Servicio de Administración Tributaria en la Formulación de la Política de Ingresos**

En lo concerniente a la desaparición de la Dirección General de Política de Ingresos, en este mismo capítulo se comentó que la formulación de la política fiscal del Gobierno Federal y la determinación de precios y tarifas se conserva

---

<sup>149</sup> Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Artículo 27, fracción I, Diario Oficial de la Federación, Segunda Sección, lunes 30 de junio de 1997, p.70.



por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en razón de que se trata de una herramienta fundamental de la política económica. Al respecto, en el artículo 41, fracciones I y IV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece para la Dirección General de Política de Ingresos de la misma, la obligación de tomar en consideración la opinión del Servicio de Administración Tributaria en la proposición de la política tributaria doméstica e internacional, aduanera, de coordinación fiscal con entidades federativas y municipios y de negociación con otros países de convenciones y tratados en materia fiscal y aduanera, la de estímulos fiscales, la de productos aprovechamientos, precios y tarifas de la Federación.<sup>150</sup>

Sin embargo, como también se comentó, el SAT cuenta con la atribución de *fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal* en esta materia, lo cual resulta lógico, dado que es el órgano que cuenta con la experiencia práctica en la materia. En esta virtud, a efectos de poder participar en forma adecuada en la formulación de la política tributaria, se creó como unidad administrativa especializada, a la Dirección General de Planeación Tributaria. Resulta muy lógico que el SAT haya quedado vinculado al diseño de la política tributaria, puesto que es el que conoce en detalle la operación de los tributos, es el que se encarga de aplicarlos en la práctica y, por ende, la unidad administrativa que cuenta con los elementos y experiencia para poder proponer decisiones adecuadas con sustento en la experiencia y el conocimiento.

#### **V.L.1.c. Servicios al Contribuyente en el Servicio de Administración Tributaria**

Por último y aún cuando ya existían desde antes, no podemos dejar de apuntar, por ser la materia central de este trabajo, la importancia de las

---

<sup>150</sup> Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo fracciones I y IV, Diario Oficial de la Federación, segunda sección, lunes 30 de junio de 1997, p.40.

funciones contempladas por las fracciones III, XIII, XIV, XXVII y XXVIII, entre otras, del artículo 32 del Reglamento Interior del SAT, asignadas a la Administración General Jurídica de Ingresos, que constituyen aspectos torales en el éxito del Servicio de Administración Tributaria, puesto que involucran uno de los aspectos más importantes de este trascendental cambio: el servicio al contribuyente.

### **V.L.2. Reformas de 1998 a los Reglamentos Interiores del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

Un cambio que se dio a conocer a la prensa desde principios de 1998, pero que se configuró hasta el mes de junio, fue la creación, de nueva cuenta, de una Subsecretaría de Ingresos, con la idea de que, por un lado, se concentrara bajo la dirección de una sola subsecretaría la política de ingresos y, por el otro, de que se coordinara política y la administración tributaria. Por el lado de la política de ingresos, se creó la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal, de la que ya se ha hablado un poco y la cual asumió las funciones que venían desempeñando las direcciones generales de Política de Ingresos, dependiente hasta ese momento, de la Subsecretaría del Ramo; de Planeación Tributaria, de Asuntos Fiscales Internacionales y de Coordinación con Entidades Federativas, dependientes del SAT, las cuales desaparecen de este órgano y se incluyen en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>151</sup>

Adicionalmente, desaparece la Dirección General de Interventoría y sus facultades se asumen por la Dirección General (antes Unidad) de Vigilancia de Fondos y Valores, a la que, entre otros cambios estructurales, se le crean las direcciones de Fiscalización a Dependencias y Entidades, de Inspección a la Operación Fiscal, de Fiscalización a la Operación Recaudatoria y de Inspección

---

<sup>151</sup> Cfr, *Idem*, pp. 2-51.

y Supervisión de Procesos. Este cambio resulta lógico, puesto que el SAT ya cuenta con su contraloría y es bueno que la interventoría sea externa.<sup>152</sup>

Los cambios en lo que afectan sustancialmente al SAT son que, otra vez, se disgregan algunas de las funciones de Administración Tributaria hacia otras unidades administrativas, en especial lo relativo a la Coordinación con Entidades Federativas, que dada la importancia de la Colaboración Administrativa, debería de haber permanecido en el SAT, ya que es al SAT al que le toca operar y de hecho, las Entidades Federativas son auxiliares del fisco, el cual, a menos de que la Ley del Servicio de Administración Tributaria esté equivocada, es precisamente el SAT.<sup>153</sup>

Consideramos, que además de violar la fracción V del artículo 7º de la Ley del SAT, es erróneo el que los criterios de colaboración administrativa, aún cuando se escuche al SAT, los emita una unidad administrativa que no sea el propio SAT, ya que es este último el que tiene la experiencia operativa y el que debe coordinar las acciones de Administración Tributaria a nivel nacional (lo cual evidentemente abarca a la colaboración administrativa).

Otro aspecto, es que el artículo 38 fracción XIX del Reglamento Interior de la SHCP otorga a la Coordinación mencionada tiene facultades para recabar la opinión del sector público y privado de los contribuyentes, "...para proponer medidas administrativas que se deben tomar en relación con el tratamiento a sectores de contribuyentes y de diversos grupos sociales en relación con las contribuciones y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales" lo cual, junto con el contenido de la fracción XXVIII, que contempla la de "asistir" al SAT en su relación con grupos de contribuyentes, constituyen evidentes violaciones a los

---

<sup>152</sup> Cfr. Decreto que reforma el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Diario Oficial del 10 de junio de 1998, pp. 52-80.

<sup>153</sup> Cfr. Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículos 38, fracciones XXVII a XXXI, 53, 54 y 55, Diario Oficial del 10 de junio de 1998, pp 17, 18, 27 y 28.

artículos 7 fracción VI y 19 de la Ley del SAT y pueden resultar en un obstáculo al ejercicio de la autonomía del órgano desconcentrado, puesto que son intromisiones en el área administrativa que resultaría prudente derogar.<sup>154</sup>

En las fracciones XXII, XXIII y XXXII, del artículo 39 del Reglamento Interior de la SHCP, se otorga a la citada Coordinación el manejo de los convenios y tratados internacionales, incluyendo acciones de intercambio técnico lo que, aunque se da al SAT "...participación que en su caso corresponda...", viola las fracciones VIII y IX del artículo 7º de la Ley del SAT.

Asimismo, se vulnera la fracción XII del artículo 7º, al otorgar a la multitudada Coordinación la facultad de emitir reglas de carácter general (fracción XIII del artículo 39), lo que se tratará en el capítulo VI. Asimismo, la fracción XVI del artículo 39, ya tratada, la facultad para participar con el SAT en el desarrollo de medidas vinculadas con las funciones de dicho órgano, y la fracción XIV establece grupos de trabajo para la interpretación de las normas tributarias y, lo que es todavía peor, para proponer medidas en materia de justicia tributaria, todo lo cual nos lleva a concluir que la reforma al reglamento, viola a la Ley, además de que incide en uno de los aspectos más importantes del SAT, su autonomía, por lo que debe valorarse la inmediata derogación de los puntos mencionados, ya que aunque persiste el SAT como tal, con esta reforma, encuentra un serio obstáculo a su autonomía y con ello a su razón de ser.

En interpretación armónica del tantas veces citado artículo 39 del Reglamento Interior de la SHCP, se puede afirmar que se viola la fracción X del artículo 7º de la Ley del SAT, toda vez que existe otra unidad administrativa que también, es evidente, funge como órgano de consulta del Gobierno Federal en materia tributaria. En su conjunto, podemos concluir que persiste la naturaleza de órgano desconcentrado del SAT, pero es necesario apuntar que la reforma

---

<sup>154</sup> *Idem*, p. 17.

que analizamos en este apartado de alguna manera violenta su autonomía y algunas de sus facultades se ven invadidas.

Sin embargo, y por último, no se trata de defender a un órgano, ya que, como veremos, la existencia de un órgano "per se" no significa que se va a mejorar la Administración Tributaria, ya que con cualquier estructura lo que importa es que se recauden los ingresos en forma adecuada, se presten servicios de calidad al contribuyente y se respeten sus derechos, hágalo la Administración Tributaria con la estructura que sea. De hecho el que sea un solo órgano el que controle el aspecto tributario en su conjunto (en este caso la Subsecretaría) es bueno porque se logra cohesión. Sin embargo, lo que si es prudente acotar es que la instrumentación del SAT es una decisión tomada y sería un desperdicio de recursos el que en el futuro se echara marcha atrás.<sup>155</sup>

### **V.M. Conclusiones**

A finales de 1995, el Congreso de la Unión aprobó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que postuló un cambio fundamental, al crear un órgano desconcentrado con autonomía de gestión, técnica y presupuestal que, totalmente despolitizado, con personal especializado y con los instrumentos idóneos, administraría en forma justa y eficiente las contribuciones federales.

Se ha dicho éste cambio estructural es el de mayor trascendencia en la materia en las últimas dos décadas. Nosotros consideramos que esta afirmación debe verse con reserva, puesto que aún cuando es cierto que, por una parte, ha sido un añejo anhelo el contar con un servicio civil de carrera y por la otra, que la tendencia mundial es en el sentido de crear órganos autónomos, también lo

---

<sup>155</sup> El maestro Margáin Manautou, en un muy interesante comentario respecto del SAT, emitido dos semanas antes de que entrara en funciones, manifestó "...no hay signos de que éste llamado órgano desconcentrado empiece a tomar forma. De entrar en vigor la Ley pero no aplicarla de inmediato...surgirán graves problemas de carácter legal, que omitieron contemplar sus autores...Veremos con interés el funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria." DESPACHO EMILIO MARGÁIN Y ASOCIADOS, *Boletín Jurídico*, año 20, número 233, México, julio de 1997, p. 4.

es que hay que ser prudentes al implantar figuras cuando otros países lo hacen, ya que cualquier cambio debe realizarse, tomando en cuenta nuestras raíces culturales, nuestra historia e idiosincrasia y, evidentemente, nuestra tradición jurídica. Lo importante no radica en el hecho de crear un órgano, u otro, sino en que la Administración Tributaria cuente con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de eficiencia, eficacia, servicio, justicia y apego a la ley en sus acciones.

Seis son los temas en que podemos desglosar el objetivo del SAT: a) configurar una organización especializada; b) personal calificado; c) optimización de los procesos recaudatorios; d) *mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes*; e) autonomía técnica, de gestión y presupuestal; y, f) capacidad de respuesta y oportunidad. A estos nosotros adicionaríamos la despolitización.

El hecho de que una organización autónoma funcione en otros países no significa que también funcionará en México, aunque es claro que si ya hay experiencias favorables respecto de problemas similares, hay una probabilidad de que también se tenga éxito en el país, siempre y cuando se instrumenten los cambios con la voluntad política y profundidad necesarias.

La creación del SAT con la naturaleza jurídica de órgano desconcentrado, obedece a un interés de eficiencia y eficacia en los asuntos de la Administración Pública. Las ventajas que se atribuyen a este tipo de órganos son que aumenta el sentido de responsabilidad de las autoridades inferiores, al aprovecharse mejor su experiencia y capacidad de gestión y que se optimizan los recursos.

Creemos que la decisión tomada por el legislador de que el SAT fuera un órgano desconcentrado, fue la adecuada para el efecto de otorgarle autonomía. Es un hecho que el Administrador Tributario debe actuar con imparcialidad, es

decir, en forma justa, neutral y desinteresada. Para ello, debe ser autónomo, es decir actuar sin influirse por indicaciones, consideraciones, o factores internos o externos y, para ello, la figura de la desconcentración resulta adecuada, siempre y cuando exista la voluntad de respetarla.

La autonomía presupone contar con las atribuciones necesarias; permanecer al margen de los cambios gubernamentales; que la Junta de Gobierno no pueda participar en la decisión de los casos particulares; y la Administración sea libre para contratar y retener los recursos humanos idóneos para realizar su función los que deben ser seleccionados por su capacidad, formación profesional, experiencia y honradez intachable, todo apuntalado por un proceso permanente de capacitación.

Una sugerencia en ese tenor, es que se precise el tiempo de experiencia previa que se requiere para ser Presidente del SAT, se especifique a qué nivel de decisión se refiere esa experiencia, y se incluyan otros requisitos como: ser profesionalista de una carrera afín a la función, gozar de buena reputación, etc. Condiciones que aseguren que la autonomía de gestión, técnica y financiera del órgano sea apuntalada por esa misma autonomía por parte de quien la presida.

Por lo que respecta a los nombramientos de los servidores de carrera, su nombramiento debería estipularse que fuera estrictamente por el procedimiento establecido en el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera. Asimismo, debe existir una temporalidad en el desempeño del encargo por parte del Presidente y los servidores públicos del nivel jerárquico siguiente, ya que eso estabilizaría la planta de personal, con ventajas en cuanto a aprovechamiento de la experiencia, "memoria institucional" y eficiencia en el servicio. Es también conveniente que el contenido del Acuerdo que señala los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la

Comisión Permanente, sea incluido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con su respectiva actualización.

Como cuestión "cosmética", se sugiere reformar la fracción VII del artículo 5 del Reglamento Interior, en la que debe aclararse que se trata de los asuntos de importancia. Asimismo, reformar la fracción VI del artículo 10 de la Ley, ampliando las facultades de aprobación de la Junta de Gobierno a todas las medidas de importancia, a juicio del Presidente del SAT. También reformar la fracción IV del artículo 7 y especificar que el SAT tiene facultad de determinar y liquidar contribuciones de todo tipo, armonizándola con la fracción I.

Es muy importante la instrumentación de un servicio fiscal de carrera que asegure a la Administración Tributaria los elementos humanos idóneos para llevar a cabo, con resultados óptimos, su tarea. Los principios de igualdad de oportunidades para ingresar y ascender, especialización, profesionalización capacitación permanente y obligatoria e integridad de los administradores tributarios propiciarán que se consolide el SAT, al poder, por un lado, allegarse de los mejores elementos humanos y retenerlos y, por el otro, que los funcionarios fiscales tengan estabilidad, desarrollo y justa remuneración.

Por último, en cumplimiento al artículo 19 de la Ley del SAT, se deben institucionalizar, de inmediato, las instancias de consulta que permitan recabar el consenso y apoyo de la comunidad y llevar a cabo la tan esperada reforma fiscal integral.



## VI. HACIA UNA NUEVA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA MÉXICO. RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA

### VI.A. Límites y Objetivos de la Administración Tributaria

Para Tarantino, “[!]a concepción del Estado moderno debe hallar sustentación suficiente, dentro del orden de la juridicidad, en el debido equilibrio entre el interés social y el de la persona humana, sin avasallamientos de unos que signifiquen perjuicios para el otro.”<sup>1</sup>

Es generalmente reconocido que las contribuciones constituyen una fuente básica de ingresos gubernamentales destinados a asegurar el financiamiento del desarrollo nacional. Adicionalmente, la política fiscal viene siendo utilizada cada vez más, para afectar o dirigir variables socio-económicas, como la distribución de la riqueza, el empleo la inversión y el ahorro.<sup>2</sup>

De esta manera, el sistema tributario juega un papel redistributivo que constituye el principal mecanismo de solidaridad con que cuenta una sociedad moderna,<sup>3</sup> y es una prioridad que aporte los recursos suficientes para ello, pero sin lesionar los derechos de los contribuyentes, por lo que, antes de abordar los retos de la Administración Tributaria, necesitamos conocer si el sistema tributario cumple las expectativas nacionales, respecto de lo cual, la investigación de campo realizada apuntó lo siguiente:

---

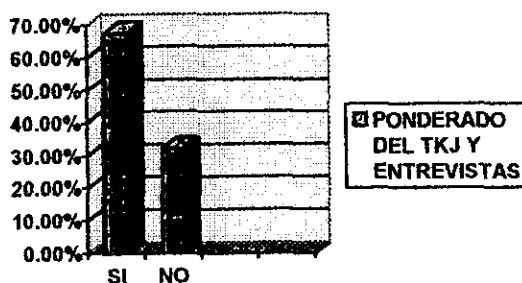
<sup>1</sup> TARANTINO, Jacinto R., *Las Penalidades Tributarias*, Ed. Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1983, p. 4.

<sup>2</sup> CIAT, “Organización de la Administración Tributaria en 26 Países Americanos”, en *Trimestre Fiscal*, Año 16, número 51, Guadalajara, Jalisco, septiembre de 1995, p. 97.

<sup>3</sup> Consultar a GAITEIRO FORTES, Jaime, *La Modernización de la Administración Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dirección General, Madrid, España, 25 de marzo de 1992, p. 24.

		SI	NO Y NO RESPONDE
¿El sistema tributario responde a las expectativas nacionales?	SAT	21 (70%)	9(30%)
	DESPACHOS = TFF	0% 4 (36.36%)	15 (100%) 11 (73.33%)
	PROMEDIO	32.24%	67.76%
	TKJ	100%	0%
	PONDERADO	66.1%	33.88%

		SI	NO
¿Aporta en forma eficiente los ingresos, sin menoscabar la libertad y seguridad jurídica de los ciudadanos? ¿Se puede hacer más justo? ¿Cómo?	SAT	20 (66.66%)	10 (33.33%)
	DESPACHOS TFF	1 (6.66%) 5 (33.33%)	14 (93.33%) 10 (66.66%)
	PROMEDIO	35.6%	64.4%
	TKJ	100%	0%
	PONDERADO	67.8%	32.2%



Como vemos de ambas respuestas, dos tercios de los entrevistados no consideran que el sistema responda a las expectativas, ni que se aporten ingresos suficientes sin menoscabar la seguridad jurídica. Los despachos aclaran que falta mucho por hacer, que el sistema es muy complejo y contiene defectos que generan inseguridad jurídica incluyendo amplias facultades discrecionales, además de que se requiere mayor progresividad y menos formalismos y debe ser más promotor y menos corrector.

Los funcionarios del SAT comentaron que es necesario establecer con mayor claridad las obligaciones de los contribuyentes y las facultades de las autoridades y hacer más claras y permanentes las disposiciones fiscales y disminuir la discrecionalidad, con lo cual corroboran el dicho de los despachos. Precisan que la simplificación de los procesos y la claridad jurídica se logra con capacitación y con modernización de los sistemas.

Por lo que toca al TKJ, se mencionó que el sistema tributario es muy complejo (sólo expertos lo entienden), además de que se corroboró la presencia de discrecionalidad y la necesidad de simplificarlo y de hacerlo más justo. Todo esto nos permite, enlazándolo con los principios analizados en el capítulo II, válidamente, afirmar que la hipótesis que a continuación se enuncia fue pertinente y verdadera, y nos sirve de punto de partida para el análisis de los retos que tiene que llevar a cabo la Administración Tributaria:

**“Si se atienden las áreas de oportunidad para hacerlo más eficiente y justo, entonces, el sistema tributario responderá a las expectativas nacionales.”**

Debemos ahora determinar cuáles son esas áreas en la Administración Tributaria Mexicana. Como se explicó en el capítulo IV, para que el sistema de autodeterminación funcione adecuadamente, es necesario que exista un cumplimiento masivo, oportuno, espontáneo y correcto de las obligaciones tributarias, ya que si no se da este supuesto, el Estado no contará con los recursos necesarios para poder cumplir con sus fines de justicia distributiva ni de financiamiento del desarrollo.

Así, nuestra primer aproximación es dejar sentado, como premisa, que se deben preservar las sanas condiciones del Sistema Tributario y ellas se darán precisamente a través del cumplimiento voluntario. Así, el reto es precisamente el cómo motivar el cumplimiento voluntario, al tiempo de fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes. ¿Cómo ser eficaz y justo al mismo tiempo?

Para responder esa nada fácil interrogante, debemos recordar que, como se ha tratado a lo largo de este trabajo, la legislación y la política fiscal sólo serán exitosas, en la medida en que la Administración Tributaria lo sea, ya que si el ejercicio de la Competencia Tributaria no es consistente con la intención que tuvo el legislador, se distorsiona la distribución de la carga tributaria.

Por muy perfectas, sofisticadas y modernas que sean las legislaciones, no tendrán eficacia si no se apoyan en un aparato administrativo que provea, con justicia, lo necesario para su adecuada aplicación. <sup>4</sup> Por ello, la preocupación de regular el límite del poder de imposición del Estado, la que camina paralela al interés de acotar el ejercicio de la Competencia Tributaria.

Andreozzi, deja claro que, en un "...Estado de derecho, el fisco es una manifestación de su soberanía...[y s]u potestad tributaria está sometida a los controles de la legalidad, la legitimidad y la razonabilidad."<sup>5</sup> Como se deriva de los capítulos II y III, el límite de actuación de la Administración Tributaria lo encontramos en los principios constitucionales y, aún en los doctrinarios, de las contribuciones, cuya observancia necesariamente se debe derivar en una correcta aplicación de las disposiciones tributarias por parte de la autoridad.

De nada sirve una legislación tributaria perfecta que no se aplique bien y con justicia. Es contundente Luqui al afirmar, respecto de la Administración Tributaria, que "...puede hacer mucho en favor de esas garantías; por eso, porque está en sus manos que la libertad y la propiedad de los habitantes sean respetadas..."<sup>6</sup>

Mario Pugliese ha dejado claro que el interés del Estado "...no consiste en obtener del contribuyente la mayor cantidad posible de impuestos...sino el de imponer una carga fiscal justa y proporcionada a las posibilidades económicas de los contribuyentes, acercándose hasta donde sea posible a la concordancia concreta de las leyes fiscales con el ideal supremo ético y político, de la justicia tributaria."<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Reestructuración de las Finanzas Públicas (Ingresos)*, Cuadernos de Renovación Nacional, FCE, México, 1988, pp. 70-71.

<sup>5</sup> ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, p. 229.

<sup>6</sup> LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 364.

<sup>7</sup> PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª edición, Porrúa, México, 1976, p. 222.

De esta manera y tomando en cuenta que las acciones de la Administración Tributaria deben estar en concordancia con la política y legislación tributaria, además de que deben adecuarse a la realidad de cada nación, podríamos aventurarnos a decir que los fines de la Administración Tributaria se pueden resumir en dos: Aplicar estrictamente las leyes tributarias con un mínimo de costo tanto para el Gobierno como para los Gobernados; y estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante una justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus acciones y prestación de los servicios a su cargo.<sup>8</sup> Precisamente el reto es lograr un adecuado equilibrio entre la eficiente recaudación y una plena seguridad jurídica del contribuyente.

Al respecto, y para dilucidar la correlación existente entre ambos conceptos, en la investigación de campo se realizó la siguiente pregunta, con los resultados que se apuntan.

		SI	NO
¿La eficiencia en la Administración Tributaria se contrapone al ideal de que cada quien pague lo justo de conformidad con su capacidad contributiva?	SAT	3 (10%)	27 (90%)
	DESPACHOS	1 (6.66%)	14 (93.33%)
	TFF	0%	15 (100%)
	PROMEDIO	5.55%	94.44%
	TKJ	0%	100%
PONDERADO		2.78%	97.22%

Como se desprende de lo anterior, casi la totalidad de los entrevistados, incluyendo quienes participaron en el TKJ y los despachos llegaron a la conclusión de que no se contraponen sino más bien se complementan ambos conceptos y aclararon que entre más justa sea la autoridad más fácil será administrar. Los funcionarios del SAT, por su parte, coincidieron en que la eficiencia de la Administración Tributaria llevará a una justicia tributaria.

<sup>8</sup> Esto coincide con lo consensado por el CIAT desde los años ochenta. Cfr. CIAT, "Organización...", op. cit., p. 98. También podríamos decir que desde antes, los doctrinarios llegaron a conclusiones parecidas, como se analizó en el Capítulo IV, con los principios de comodidad y de economía de Smith y de economicidad y economía de neumark, por citar exclusivamente a los que analizamos en dicho capítulo.

Estos resultados, refrendados con el contenido de los capítulos II y III, nos llevan a derivar, respecto del incumplimiento que entre más eficiente y justa sea la Administración Tributaria, más se fomentará el cumplimiento voluntario. Todo lo anterior nos lleva a considerar como pertinente y válida, además de nuestro punto de partida para el siguiente apartado, a la hipótesis siguiente:

**“Si la administración tributaria es eficiente y justa, entonces se logrará evitar la evasión y avanzar en el camino hacia que cada quien pague lo justo de conformidad con su capacidad contributiva.”**

## **VI.B. Promoción del Cumplimiento Voluntario**

Desde hace más de tres décadas, el maestro Margáin dijo que “... el comportamiento del contribuyente siempre será adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad de actuación o de consumo por la existencia de un gravamen. Sin embargo, el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública puede influir en ir venciendo esa natural resistencia.”<sup>9</sup>

Para poder determinar como puede la Administración Tributaria motivar el cumplimiento, es menester que primero tengamos una breve aproximación a las que se han considerado como sus causas, para poder determinar cual debe ser la acción de la autoridad para promoverlo.

### **VI.B.1. Causas del Incumplimiento**

Miguel Angel García Domínguez, desde los ochenta, consideró causas determinantes del elevado nivel de incumplimiento: “...la falta de conciencia fiscal; la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de

---

<sup>9</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1980, p. 86.

los sistemas impositivos; y la carencia de un adecuado sistema de infracciones y sanciones.<sup>10</sup>

Para Luis Illanes, estas causas se pueden resumir en cuatro: carencia de una conciencia tributaria; deficiente estructura del sistema tributario; falta de expedición administrativa; y posibilidad de dejar de cumplir más o menos impunemente.<sup>11</sup>

Eduardo Johnson, por su parte, atribuye el incumplimiento a la: carencia de ética social y educación tributaria; la falta de confianza en las instituciones públicas; la falta de respeto a la autoridad; el sistema impositivo desigual; y la falta de respeto de la autoridad al contribuyente.<sup>12</sup>

A su vez, Lantonio identifica como factores del incumplimiento al ambiente legal, en especial la complejidad de las leyes y la efectividad en su aplicación; factores circunstanciales, como nivel de ingresos, desempleo, tasas de impuestos, eficiencia de la Administración Tributaria, e inflación; y, la ética del contribuyente.<sup>13</sup> Los factores éticos los resume en nivel de confianza en el gobierno, percepción de igualdad en el trato, percepción de la evasión tributaria (es decir es un comportamiento "aceptable o inaceptable socialmente") y percepción del efecto de las sanciones sociales y legales.<sup>14</sup>

Podríamos continuar analizando autores, pero casi todos coinciden en que los motivos que inducen al incumplimiento de las obligaciones tributarias son de

---

<sup>10</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal Derecho Fiscal-Penal*, 1ª edición, Cárdenas, México, 1982, pp.15-16.

<sup>11</sup> ILLANES, Luis y MC ARTHUR DÍAZ, Leonel, *El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América*, Volumen I, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, República Dominicana, agosto de 1981, p. 34.

<sup>12</sup> JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal (en el sistema tributarios federal mexicano)*, Editorial PAC, México, sin fecha, pp. 120-121.

<sup>13</sup> LANTONIO, D.J., *Conducta Individual y Conciencia Tributaria, enfoque antropológico*, ponencia presentada en la XVIII Asamblea General del CIAT, Cartagena, Colombia, 20- 25 de mayo de 1984, pp. 6-7.

<sup>14</sup> *Idem*, pp. 2-12.

muy diversa y compleja índole, con raíces sociológicas, psicológicas, culturales, educativas y económicas, pero es evidente que su mayor o menor incidencia depende en mucho tanto de la cultura fiscal de cada pueblo, como de la eficacia de la administración tributaria.

El desconocimiento de las disposiciones tributarias, la mala imagen del fisco, el descontento de la población por rompimiento de la equidad, el pensar que la autoridad hace esfuerzos insuficientes o mal dirigidos en el uso de sus facultades, la "mala contaminación" de contribuyentes cumplidos ante la posible impunidad del incumplido, así como el deterioro de la imagen profesional del servidor público en general, menoscaba el cumplimiento y es cuando debe intervenir la Administración Tributaria para restablecer la confianza en su acción.

#### VI.B.2. Acción de la Administración Tributaria para promover el cumplimiento

Ya hemos dicho que la acción de la autoridad se mueve entre una obligación de recaudar y otra de promover la seguridad jurídica del contribuyente. Sin embargo, Para saber que acciones debe tomar la Administración Tributaria para promover el cumplimiento, debemos primero preguntarnos si ambos propósitos no se contraponen, respecto de lo cual, la investigación de campo apuntó lo siguiente:

		SI	NO	NO RESPONDE
¿Se contraponen el respeto a los derechos fundamentales del individuo con la obligación de recaudar los ingresos?	SAT	0%	24 (80%)	6(20%)
	DESPACHOS	11(73.33%)	4(26.66%)	
	TFF	NO SE PREGUNTÓ		
	PROMEDIO	36.67%	63.3%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	18.34%	81.65%	

Como es fácil deducir de las respuestas, en el ámbito de los despachos éstas se dirigieron a responder cómo perciben la actuación de la autoridad, más



que a dilucidar el “deber ser” de ésta. Podemos corroborar esta afirmación si analizamos algunas de sus respuestas, en las que prevalecen comentarios relacionados con la falta de preparación, discrecionalidad y violaciones al marco jurídico por parte de la autoridad. Resulta preocupante esto, ya que si los expertos tienen esta opinión, la cual transmiten a sus patrocinados, es difícil que la actuación de la autoridad fomente el cumplimiento. No es aventurado afirmar que debe ser prioridad de la Administración Tributaria cambiar esta percepción para poder promover el cumplimiento.

Por contraste, las respuestas de los servidores públicos y el resultado del TKJ apuntaron hacia el “deber ser”, especificando que no se contraponen ambos conceptos, aunque en el TKJ se acotó que en las acciones de la autoridad falta atender el cumplimiento de los principios constitucionales, en especial las modalidades que deben revestir las resoluciones de autoridad. Las autoridades fueron más reservadas, como resulta lógico, orientando sus respuestas a la existencia de medios de defensa y a la necesidad de guardar un equilibrio entre el interés del fisco y los derechos del contribuyente, aunque algunas respuestas reconocieron ciertos abusos de la autoridad.

De esta forma, consideramos que el siguiente paso en nuestro camino hacia determinar que se debe hacer para promover el cumplimiento voluntario es afirmar que la siguiente hipótesis resultó también procedente y válida:

**“Si se logra que la autoridad en todas sus acciones cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes, entonces el ejercicio de la competencia tributaria servirá para promover el cumplimiento voluntario.”**

No se puede pensar en una Administración Tributaria de vanguardia que no actúe como defensora de la seguridad jurídica de sus contribuyentes. Tampoco se puede concebir el motivar el cumplimiento tributario, si no es con el presupuesto de un absoluto respeto al marco jurídico que rige a la materia, buscando que éste prevea los mecanismos necesarios para que los ciudadanos

sepan cuáles son sus obligaciones tributarias y cómo deben cumplirlas; que conozcan cuáles son las consecuencias del incumplimiento; que cuenten con medios de defensa adecuados; y, sobre todo, con una Administración Tributaria dispuesta a ayudarlo a cumplir y a garantizar la justa aplicación de la ley.

Una vez afirmado lo anterior, ahora procede determinar cuál debe ser la orientación que debe imprimir la autoridad en el ejercicio de la Competencia Tributaria y, al respecto, la investigación de campo apuntó hacia los siguientes resultados:

		SI	NO	NO CONTESTA
¿Existe correlación entre la orientación de la política tributaria y el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias?	SAT	24(80%)	5 (16.66%)	1 (3.33%)
	DESPACHOS	11(73.33%)	4 (26.66%)	
	TFF	9 (60%)	6 (40%)	
	PROMEDIO	72.02%	27.97%	
	TKJ	100%	0%	
	PONDERADO	86.01%	13.98%	

		SI	NO	NO CONTESTA
¿Influye la imagen de la autoridad tributaria en el cumplimiento?	SAT	25(83.33%)	3 (10%)	2 (6.66%)
	DESPACHOS	15(100%)	0%	
	TFF	13 (86.66%)	2 (13.33%)	
	PROMEDIO	91.98%	8.02%	
	TKJ	100%	0%	
	PONDERADO	95.99%	4.01%	

		SI	POCO O NO	
¿Se incentiva el cumplimiento voluntario?	SAT	23 (76.66%)	7 (23.33%)	
	DESPACHOS	4 (26.66%)	11 (73.33%)	
	TFF		15 (100%)	
	PROMEDIO	34.44%	65.55%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	17.22%	82.78%	

Como es evidente, hubo una fuerte tendencia, casi del 90%, hacia contestar que existe correlación entre orientación de la política tributaria y cumplimiento voluntario. A este respecto, los comentarios de los despachos, se dirigieron hacia fallas en la difusión de las medidas de la autoridad, así como en

la imagen que ésta proyecta; los funcionarios hicieron hincapié en que falta cultura de cumplimiento, aunque coincidieron en que falta presencia fiscal y se reconoció que una buena imagen se logra con una correcta actuación, servicio adecuado y respeto al marco jurídico. Por su parte, el TKJ completó estos conceptos, afirmando que la correlación se da en dos sentidos: cuando la política fiscal es caprichosa desalienta el cumplimiento, pero también el incumplimiento motiva cambios de orientación en la política tributaria.

En lo que toca a la imagen de la autoridad tributaria, casi el 100% afirmó que la imagen de la autoridad influye en el cumplimiento y, entre otros comentarios, los despachos se pronunciaron porque se debería aclarar el destino de las contribuciones y en el TKJ se afirmó que su actitud debe ser justa, firme y apegada a las leyes.

Por lo que respecta a si se incentiva el cumplimiento voluntario, poco más del 80% contestó que la autoridad incentiva poco o no incentiva el cumplimiento. Los despachos manifestaron que a mayor facilidad más cumplimiento y se hicieron entre otras sugerencias, la de educar al contribuyente, simplificar el sistema tributario y evitar el llamado "terrorismo" fiscal. Por su parte, los entrevistados de la autoridad recordaron los esfuerzos recientes de simplificación y de orientación y difusión, los cuales combinados con una adecuada fiscalización, incentivan el cumplimiento. Los Magistrados manifestaron que la imagen del fisco ha sufrido deterioro y, en el TKJ, se manifestó la necesidad de mostrar cómo se emplean los recursos; mejorar los servicios; capacitar al personal; y simplificar los procedimientos. Todo esto, nos permite afirmar la pertinencia y verdad de la siguiente hipótesis:

**"Si existe una estrecha correlación entre medidas de política tributaria y cumplimiento, entre eficacia de la Administración Tributaria y cumplimiento y entre política tributaria e imagen de dicha Administración, entonces, la autoridad, en el ejercicio de la competencia tributaria, para promover el cumplimiento voluntario, debe buscar el adecuado equilibrio entre estas variables.**

Para generalizar el cumplimiento voluntario, es necesario, por tanto, crear una conciencia fiscal, optimizar la capacidad de la administración, mejorar los servicios que se prestan al contribuyente y simplificar el sistema tributario. Así, se pone de manifiesto, un deber de combinar firmeza y solidez, con amabilidad y respeto, en otras palabras lograr un adecuado equilibrio entre la eficiente recaudación y una plena seguridad jurídica del contribuyente.

El reto que señalan los especialistas es obtener mayor aceptación social y, como consecuencia, se obtendrá un mejor cumplimiento.”<sup>15</sup> Esto se logrará con acciones concretas tanto de asistencia como de control y verificación de obligaciones, que busquen inducir, siempre con ese absoluto respeto al marco jurídico de que hablamos, el pago masivo, espontáneo, oportuno y correcto.

#### **VI.C. El Servicio de Administración Tributaria Frente a la Promoción del Cumplimiento Voluntario**

El primero de julio del año pasado entró en funciones el SAT, con el propósito de disponer de mayor flexibilidad para lograr un cuerpo profesional adecuadamente remunerado y motivado y una autonomía que le permita lograr sus objetivos. Como se trató en el punto V.L.2., subsiste como órgano desconcentrado autónomo, aún con las reformas de 1998.

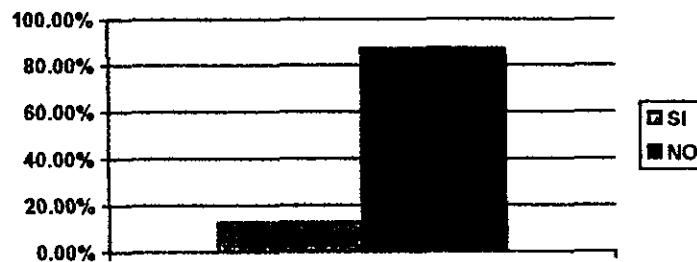
Sin embargo, un mayor grado de autonomía no garantiza, por sí sólo, ningún incremento automático de la eficacia o eficiencia de la organización. La autonomía debe estar unida a claros objetivos, estrategia de cambio adecuada y fuerte voluntad política. Coinciden los expertos, en que la sola creación de un órgano especializado, no resuelve ninguno de los problemas a los que ha de enfrentarse la Administración Tributaria, por lo cual sus acciones no se deben reducir a modificar sus criterios técnicos, sino también se debe perseguir un

---

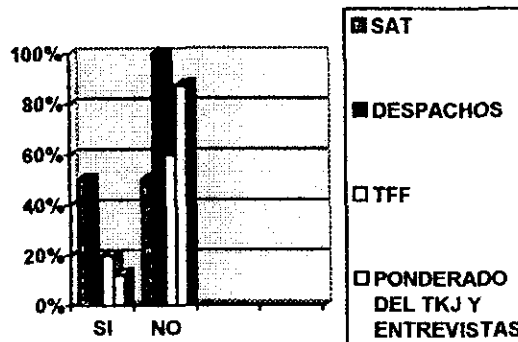
<sup>15</sup> Cfr. GAITEIRO FORTES, Jaime, *op. cit.*, p 5.

cambio tanto de actitudes como de sistemas de trabajo, para poder llevar a cabo, con éxito, las tareas para las que fue creado.<sup>16</sup> La investigación de campo coincidió con estas afirmaciones, apuntando lo siguiente:

		SI	NO O NO DE INMEDIATO	NO RESPONDE
¿La entrada en vigor del SAT tendrá algún efecto en el sistema de autodeterminación de los gravámenes o viceversa?	SAT	10(33.33%)	17(56.66%)	3(10%)
	DESPACHOS	0%	15(100%)	
	TFF	6(40%)	9(59.99%)	
	PROMEDIO	25.68%	74.32%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	12.84%	87.16%	



		SI	NO O "VAMOS A VER"	NO RESPONDE
¿Con la entrada en funciones del SAT se resolverá la problemática de la falta de seguridad jurídica que algunos contribuyentes manifiestan?	SAT	15 (50%)	15(50%)	
	DESPACHOS	0%	15(100%)	
	TFF	3(20%)	9(60%)	3(20%)
	PROMEDIO	25%	75%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	12.5%	87.5%	



<sup>16</sup> Cfr. DÍAZ YUBERO, Fernando, *La Agencia Estatal de Administración Tributaria. España*, Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Madrid, España, 24 de septiembre de 1991, pp.1-36.

Como se puede apreciar de las respuestas, en la primera pregunta, tres cuartas partes de los entrevistados coincidieron en que la sola creación de un órgano autónomo no iba a modificar nada, o en todo caso, no sería de inmediato. Los despachos expresaron que sería lo mismo, mientras que los funcionarios del SAT manifestaron que aumentaría la eficiencia y que tendría un efecto psicológico inicial que había que aprovechar, mientras que en el TKJ se precisó que no por sólo crear un órgano se iba a incentivar el cumplimiento.

Respecto de sugerencias de acciones a tomar, los despachos se orientaron a recomendar una actuación apegada a la ley, transparente y profesional; los servidores públicos a una simplificación de leyes y procedimientos; y los magistrados hacia proyectar una imagen de institucionalización y de eficiencia.

En la segunda pregunta, casi el 90% de los entrevistados reiteró que la mera creación del órgano desconcentrado no mejoraría la seguridad jurídica de los contribuyentes y los comentarios son todavía más precisos, de los despachos en el sentido de que la mera entrada en funciones del SAT no garantiza nada que esto depende tanto del personal como de la voluntad política por parte de la autoridad. En el mismo sentido contestaron los servidores públicos, para quienes, sin embargo, el SAT es una oferta de servicios de calidad para el contribuyente en la que se buscará otorgar mayor seguridad jurídica mediante la incorporación de personal cada vez mejor capacitado.

También en el mismo sentido apuntan las respuestas de los Magistrados y del TKJ, los primeros recalcan que depende de los funcionarios del SAT y de que se lleven a cabo los programas. A su vez, en el TKJ se manifestó que las repercusiones positivas se darán sólo si existe un proceso constante y continuo en el que se simplifiquen los procesos y se imprima mayor transparencia en la ejecución de las acciones.

En una pregunta, complementaria a las dos comentadas, se recomendó, por parte de los despachos, aplicar en forma estricta la Ley, con independencia del fin recaudatorio, con respeto irrestricto a las garantías constitucionales; simplificar; profesionalizar al servidor fiscal; promover la conciencia tributaria; y revisar la legislación, para hacerla adecuada, transparente y sencilla. Los funcionarios del SAT recomendaron también cumplir la ley; promover mayor estabilidad y claridad de las normas y que se reduzca la discrecionalidad en las leyes a través de una reforma fiscal a fondo; una nueva cultura organizacional más ética que redunde en disminución de actos improcedentes y por ende, de litigios; mejor servicio; mayor profesionalización; revisar y eficientar procedimientos; y, promover una cultura fiscal.

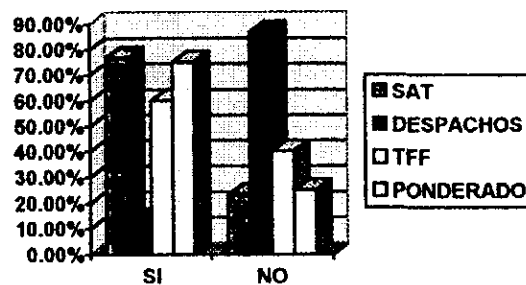
Los magistrados también se inclinaron por recomendar un cumplimiento estricto de las normas fiscales; un manejo honesto y transparente del gasto público; estabilidad para los funcionarios fiscales, para que no tengan el temor a ser sancionados por resolver a favor del contribuyente; simplificación; y cultura fiscal. El TKJ coincidió con todo lo anterior, pero puso énfasis en el Servicio Fiscal de Carrera; revisar las acciones de contraloría que inhiben un cumplimiento eficiente; unificar actuación de las diferentes áreas, evitando molestias innecesarias al contribuyente y duplicidades; y ventanilla única de atención. De todos estos resultados, podemos concluir que la hipótesis siguiente es pertinente y verdadera, aunque consideramos que la información arriba vertida también se puede utilizar para la prueba de otras hipótesis, a las que se hará referencia más adelante:

**“Si se realiza el esfuerzo de modificar el enfoque de la administración tributaria hacia un mejor servicio que promueva el cumplimiento, al mismo tiempo que hacia una modernización de sus sistemas y procedimientos, entonces el sistema de autodeterminación de los gravámenes se verá fortalecido, puesto que la Administración Tributaria será eficiente en términos recaudatorios y responderá a las expectativas nacionales en cuanto a seguridad jurídica del contribuyente y a promoción del cumplimiento voluntario.”**

A los folletos informativos del SAT, se les incorporó un lema: "Más que un cambio, un nuevo reto", después de lo que hemos comentado en este punto, es necesario recalcar que esto debe cumplirse, ya que no se puede tratar de un simple cambio de nombre, sino de una profunda transformación, a la que se comprometió la autoridad.

El cambio que se pretende realizar requiere, para su funcionamiento, que siempre estén presentes los elementos justicia, oportunidad, eficiencia, eficacia, economía y uniformidad, sin perder de vista que el sistema tributario será fundamentalmente el mismo, sólo variando el enfoque, la profundidad y la manera de realizar algunas de las funciones. Si no se dan estas condiciones, será un mero cambio de nombre, un maquillaje, muy costoso por cierto. Precisamente respecto del enfoque que debe asumir la Administración Tributaria, se investigó si los que aplica son los correctos a la luz de la seguridad jurídica:

		SI	NO	NO RESPONDE
¿Los enfoques y actuación de la Administración Tributaria responden a las expectativas nacionales y sus acciones tienden tanto a fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes como a promover el cumplimiento voluntario?	SAT	20(66.66%)	6(20%)	4(13.33%)
	DESPACHOS	2(13.33%)	13 (86.66%)	
	TFF	9(60%)	6 (40%)	
	PROMEDIO	50.08%	49.92%	
	TKJ	100%	0%	
	PONDERADO	75.04%	24.96%	





Como se aprecia de los resultados, los funcionarios del SAT y los Magistrados respondieron en forma similar y los despachos en sentido contrario. En el ponderado, aparece que un 75% considera que los enfoques son correctos. Sin embargo, vale la pena destacar de los comentarios, que los despachos apuntan que el enfoque sigue siendo igual que antes y que existen problemas en la práctica por falta de capacitación de la autoridad. Sin embargo, los funcionarios del SAT aceptan que existen muchos contribuyentes que no le tienen confianza a la Administración Tributaria y que se debe buscar evitar que se emitan actos de molestia improcedentes. Esto anterior, nos autoriza a considerar procedente y verdadera la siguiente hipótesis:

**“Si la actuación de la Administración Tributaria se fortalece, principalmente en materia de verificación del cumplimiento y se apuntalan sus procesos para otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, entonces se promoverá el cumplimiento voluntario.”**

De la anterior proposición se corrobora nuestra afirmación en el sentido de que de la forma en que este órgano se instrumente, depende el cumplimiento adecuado del marco jurídico que rige a esta materia. Cada uno de sus actos debe tender a un mejor servicio al contribuyente y al país.

En estas condiciones, se justifica profundizar respecto de si la figura que fue seleccionada realmente va a servir a los propósitos para los que fue creada, puesto que, como también ya se dijo, una opción que se pudo haber tomado era simplemente fortalecer a la Subsecretaría de Ingresos con un servicio fiscal de carrera y la modernización de sus procesos.

El examen que pretendemos redondear, como complemento de lo analizado en el capítulo V, y en la primera parte del presente, se concentra en dos aspectos fundamentales, por un lado, determinar si se trató o no sólo de un cambio de nombre o “cosmético”, o si realmente fue un cambio que, de acuerdo con nuestra tradición jurídica y nuestras realidades, podrá beneficiar al país, y,

por el otro, analizar los aspectos que en los que debe incidir la acción de la Administración Tributaria para cumplir con las expectativas nacionales.

Para ello, seguiremos como eje de investigación, los grandes objetivos que, según comentamos respecto de la Ley, se pretenden alcanzar, mezclados con puntos de total importancia respecto del camino hacia el cual debe evolucionar la Administración Tributaria

#### **VI.D. Eficacia de la Administración Tributaria. Capacidad de Respuesta ante el Incumplimiento**

Para Sáinz de Bujanda las causas de arbitrariedad en la esfera aplicativa son dos, la actividad y la inactividad antijurídicas. La primera deriva de dos razones: violación a las conexiones formales de las normas (*actos administrativos ilegales*) y a los principios generales del derecho (*actos administrativos antijurídicos*). La segunda se genera también por dos razones: pasividad de la Administración en el marco de su competencia (*inactividad material*) y pasividad dentro de un procedimiento (*inactividad formal*).<sup>17</sup> Esto nos hace reflexionar del deber de "actuar" que tiene el Estado, máxime en una materia como la tributaria.

Para Diguer, todas las razones del incumplimiento son inaceptables, puesto que son "...tal vez más un ejercicio en racionalización que una verdadera justificación...los contribuyentes fácilmente racionalizan el incumplimiento y están dispuestos a permitírselo a sí mismos si se les da la oportunidad. La respuesta obvia a este comportamiento consiste en minimizar las oportunidades de que esto ocurra."<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 306-307.

<sup>18</sup> DIGUER, Hervé, "Fomento del Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias", en *Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, pp. 18-19.

Por ello, la Administración Tributaria tiene que demostrar a los ciudadanos que es capaz de detectar y combatir adecuadamente el fraude fiscal para evitar la traslación de cargas fiscales de unos grupos sociales a otros y que lo que unos contribuyentes no paguen tengan que pagarlo los cumplidos (con mayor espíritu cívico o menores posibilidades de incumplir).<sup>19</sup>

		SI	NO
¿La falta de presencia de la autoridad genera incumplimiento?	SAT	27 (90%)	3 (10%)
	DESPACHOS	14(93.33%)	1 (6.66%)
	TFF	13 (86.66%)	2 (13.33%)
PROMEDIO		90%	10%
TKJ		100%	0%
PONDERADO		95%	5%



		SI	NO
¿Existe correlación entre ambos conceptos?	SAT	27(90%)	3 (10%)
	DESPACHOS	14(93.33%)	1(6.66%)
	TFF	NO SE PREGUNTO	-----
PROMEDIO		91.67%	8.33%
TKJ		100%	0%
PONDERADO		95.83%	4.17%

De estas respuestas, como se esperaba, es consenso que la presencia de la autoridad es un elemento que genera cumplimiento. De hecho, los comentarios adicionales corroboran que la eficiencia y capacidad de respuesta de la autoridad es fundamental para esta presencia, ya que si se tiene la percepción de que hay pocas probabilidades de ser revisado se relaja el cumplimiento y se mina la cultura fiscal pero, además se estableció que esa presencia debe fortalecerse con acercamiento de la autoridad, un mejor servicio y un trato amable, por lo que es clara la pertinencia, verdad y realidad de la siguiente hipótesis:

<sup>19</sup> Véase a DÍAZ YUBERO, Fernando, *Balance del Primer Año de Gestión de la Agencia Tributaria*, Madrid, España, 7 de abril de 1993, p. 12.

“Si no hay una adecuada presencia de la autoridad fiscal, entonces habrá un mayor incumplimiento.”

Para Elliot Danzig, hay seis factores que influyen las actividades de las personas: el refuerzo selectivo, es decir la recompensa y el castigo; la participación en la toma de decisiones, mediante la educación en los contribuyentes; la incitación, que se da mediante un buen ejemplo de los gobernantes; la comunicación persuasiva; la autoridad; y la expectativa de qué sucederá con el incumplimiento. Cuaquier acción debe mezclar, dependiendo del momento y lugar, estos factores.<sup>20</sup>

Si no existe una respuesta justa, pero inmediata y enérgica, frente al incumplimiento, no se generará cumplimiento voluntario. Una manera de convencer, de concientizar, es contando con un aparato administrativo sensible, fuerte, uniforme y eficiente, que facilite el cumplimiento, pero que también haga sentir al incumplido la respuesta inmediata frente a su omisión. Con esto no solo se cuida al erario, sino que muestra al cumplido que su acción es la correcta, en beneficio de la nación. La imagen del fisco no debe ser débil, pero tampoco arbitraria.

Dos son los instrumentos más efectivos con que se cuenta para constreñir el pago y hacer sentir, con oportunidad, la respuesta de la Administración Tributaria frente al incumplimiento. El primer instrumento, es el Control de obligaciones, y el otro la fiscalización.<sup>21</sup>

Los propósitos de ambos son elevar el nivel de cumplimiento voluntario, hacer efectivo el riesgo por incumplimiento fiscal y crear un efecto multiplicador, para lograr un correcto cumplimiento. La eficaz actividad de comprobación del

---

<sup>20</sup> DANZIG, Elliot, *Cumplimiento Voluntario del Contribuyente, Mito o Realidad?*, XV Asamblea General del CIAT, México, 1981, pp. 1-8.

<sup>21</sup> Cfr. SPARROW, Malcolm K. *An Overview of Compliance Management in Revenue Canada*, Traducción Informal de Manuel Hallivis, Ottawa, mayo 30 de 1995, p.3.

cumplimiento no es una opción que quede a su libre disponibilidad, ni siquiera a la del legislador, sino que es una exigencia de todo sistema tributario justo.<sup>22</sup>

Es un hecho reconocido que si hay fiscalización efectiva se mejora el cumplimiento voluntario y eso tiene un efecto individual que se refuerza con el seguimiento posterior a los contribuyentes fiscalizados, así como un cumplimiento voluntario del resto de contribuyentes del mismo sector, resultado del efecto multiplicador que se genera con la eficacia de la fiscalización.

Si no hay fiscalización efectiva, la evasión se convierte en causa misma de evasión, al ver el cumplido la impunidad con que opera el incumplido y su efecto es que se distorsiona la equidad tributaria (por competencia desleal y aumento de carga impositiva para el cumplido) y se erosiona la recaudación impositiva.

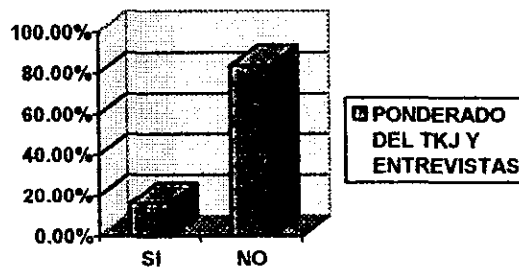
Sin embargo, las labores de comprobación se deben considerar como una medida para promover el cumplimiento voluntario, mediante el efecto ejemplificativo que generan. Es un error pensar en cuanto se va a recaudar con las auditorías, más bien se debe pensar en cómo dirigir las de manera que sirvan como ejemplo al mayor número posible de grupos, y así promover el cumplimiento voluntario. Adicionalmente, como elemento esencial de promoción del cumplimiento, se deben respetar los derechos de los contribuyentes, respecto de lo cual se investigó lo siguiente:

		SI	NO Y NO SIEMPRE	+NO RESPONDE
¿Actualmente se otorga seguridad jurídica plena a los contribuyentes en los procesos de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales?	SAT	16(53.33%)	6(20%) + 7(23.33%) +	1 (3.33%)=46.66dic
	DESPACHOS	2(13.33%)	13(86.66%)	
	TFF	3 (20%)	12(80%)	
	PROMEDIO	28.89%	71.11%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	14.4%	85.6%	

<sup>22</sup> GAITEIRO FORTES, Jaime, *op. cit.*, p. 16.

		SI	NO O NO NECESARIAMENTE
¿Las acciones de molestia, principalmente en materia de comprobación del correcto cumplimiento, cuentan con el adecuado soporte legal?	SAT	29 (96.66%)	1(3.33%)
	DESPACHOS	7(46.66%)	8(53.33%)
	TFF	10(66.66%)	5(33.33%)
	PROMEDIO	69.99%	29.99%
	TKJ	100%	0%
	PONDERADO	84.995%	14.998%

		SI	NO Y NO SIEMPRE	NO RESPONDE
¿Se realizan conforme a los procedimientos establecidos?	SAT	11(36.66%)37.93dlc	18(60%)62.07%dlc	1(3.33%)
	DESPACHOS	7(46.66%)	8(53.33%)	
	TFF	2(13.33%)	13 (86.66%)	
	PROMEDIO	32.64%	67.35%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	16.32%	83.68%	



Las tres preguntas nos llevan a un análisis común. La segunda nos apunta el hecho de que las leyes están completas y son adecuadas, pero la primera y la tercera precisan que dicho marco jurídico no se cumple siempre. Como razones, los despachos apuntan el temor de las áreas operativas a la contraloría y la existencia de supuestas "cuotas de revisión" que tienen que cumplir los auditores, que los inducen a rebasar los derechos de los contribuyentes con tal de cumplir.

Los servidores fiscales de alguna manera se dividieron en sus respuestas, pero aceptaron que existe algún problema en la actuación, aunque hicieron notar la existencia de medios de defensa, que permiten al auditado exigir un comportamiento adecuado de la autoridad y la distribución de folletería que contiene los derechos del auditado. El TKJ refrenda todo lo anterior, pero sugiere

que los procedimientos sean diseñados de tal manera que eviten al máximo el desapego al marco legal. Todo esto permite corroborar la pertinencia de una hipótesis, cuyo contenido nos apunta un reto para la autoridad:

**“Si es necesario promover el cumplimiento voluntario, y este se promueve con justicia y eficiencia, entonces la autoridad, en el ejercicio de la competencia tributaria, debe asegurar que en sus procesos de verificación del cumplimiento de obligaciones se cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes.”**

Con estas premisas, cabe aquí hacer hincapié en que la Administración Tributaria siempre debe recordar que hay que partir del hecho de que los contribuyentes son la razón de ser de su existencia y siempre los tiene que tratar con respeto, “...es preciso distinguir quien cumple de quienes incumplen sus obligaciones tributarias y aún, dentro de estos últimos, las razones de su incumplimiento, de suerte que la Administración no reaccione como si partiera de que siempre se halla frente a un posible evasor de tipo medio.”<sup>23</sup>

Para evitar esto, un aspecto que se tiene que reforzar es el de predicción de riesgos, para enfocar mejor las auditorías y con mejores resultados (de ejemplificación, no de recuperación económica). De hecho, el ideal sería que al auditar, no se encontraran incumplimientos, lo cual significaría que los contribuyentes están cumpliendo con su parte y que, entonces, los esfuerzos (en recursos) pueden derivarse a otras partes de la Administración Pública.

Debe considerarse, adicionalmente, la despolitización comentada en el capítulo V, ya que podría existir posibilidad de que se perdiera la equidad en la selección de los contribuyentes a ser auditados. Se ha destacado internacionalmente, que la Junta Directiva no debe tener “...autoridad para intervenir en casos en curso...no debe estar en la posibilidad de sugerir revisión

---

<sup>23</sup> DELGADO PACHECO, Abelardo, “La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal de Administración Tributaria”, en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, P. 17.

de casos específicos, indicar que casos deben o no ser examinados...prohibición [que] debe constar por escrito.”<sup>24</sup> Esto libera a la propia Junta de presiones externas y genera confianza en los procesos por la transparencia que implica, por lo que consideramos que debería, en alguna posible reforma a la Ley, incluirse.

Respecto de los dos instrumentos comentados el control y la fiscalización, consideramos que es más redituable reforzar el aspecto de control de obligaciones, puesto que en él radica el aspecto masivo del cumplimiento. No por ello podemos dejar de reconocer la eficacia de la fiscalización, sobre todo en lo que se refiere a efecto ejemplificativo.

Sin embargo, también existen otros caminos, el cumplimiento se logra tanto con acciones de control y verificación del cumplimiento como mediante actividades de asistencia, educación y servicio. Una estrategia efectiva de cumplimiento requiere un balance entre estos dos grupos de actividades.<sup>25</sup> De hecho, hay quien prefiere fortalecer las acciones preventivas (asesoría, simplificación fiscal, sistemas de información efectivos) que coadyuven a promover el cumplimiento voluntario y a disminuir el cumplimiento coactivo de las obligaciones fiscales.

En lo personal, si se tuviera que decidir a qué aspecto dedicar mayores recursos y esfuerzos, nos inclinaríamos por una mayor utilización de los medios de promoción “amigables”, que por la comprobación y el control. Sin dejar de reconocer que es necesario que exista una sanción al incumplimiento y medios que permitan detectar ese incumplimiento.

---

<sup>24</sup> JENKINS, Glenn P., “Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria”, en el Tema 1 *Autonomía y Relación en la Administración Tributaria con el Resto del Sector Público*, 27ª Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, p. 13.

<sup>25</sup> SPARROW, Malcolm K., *op. cit.*, P. 3.



## **VI.E. Promoción del Cumplimiento Voluntario. Servicios al Contribuyente**

Como acabamos de comentar, es preferible una estrategia "amistosa" de promoción del cumplimiento. Tenemos que recordar que el cumplimiento de los principios tanto constitucionales como teóricos de las contribuciones, obliga a la Administración Tributaria a lograr un equilibrio entre el respeto a los derechos del contribuyente y el interés del fisco. Su actuación debe ser eficiente, justa y respetuosa.

El servicio que preste una Administración Tributaria evidentemente resultará, si lo realiza con eficiencia, oportunidad y respeto, en una promoción del cumplimiento de obligaciones. La difusión, asistencia al contribuyente, resolución de consultas, eficiencia y cortesía en los mecanismos de control y recaudación, la simplificación impositiva, etc., redundarán en un mejor cumplimiento.

### **VI.E.1. Asistencia al Contribuyente y Difusión**

Como hemos visto, esta labor se encuentra presente en nuestra Legislación desde 1983,<sup>26</sup> pero es de añeja tradición y ha tenido un considerable desarrollo. No se trata de una concesión graciosa, todo lo contrario, es una labor esencial en cualquier Administración Tributaria puesto que reditúa conocimiento, certeza y comodidad y, por tanto, cumplimiento voluntario. Tan es así, que el artículo 80 del Modelo de Código Tributario del CIAT, sugiere que se incluya la obligación de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes sobre el cumplimiento de sus obligaciones.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 33.

<sup>27</sup> CIAT, *Proyecto de Modelo de Código Tributario*, Congreso Internacional de Justicia Administrativa, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996, p. 54.

El sistema fiscal funciona mejor cuando los contribuyentes entienden que es lo que se espera de ellos, cuando su carga es minimizada y cuando es proveído de la información y el servicio que le habilita a cumplir.<sup>28</sup> México se ha desarrollado mucho en la materia, abarcando en la actualidad, acciones de: orientación personal, orientación telefónica, orientación colectiva (a sectores y grupos), orientación activa (información sobre acciones y programas), conferencias, talleres, cursos de actualización, orientación respecto de trámites, difusión de reformas y en general de trámites fiscales, así como la elaboración y distribución de material impreso como folletos, trípticos, leyes, carteles y guías.<sup>29</sup>

Dos aspectos importantes son la asistencia a sectores específicos, con servicios diseñados específicamente para cada caso, con el fin de proporcionar la información básica sobre sus obligaciones fiscales y las diferentes alternativas que proporciona la ley a su actividad particular; así como la prevención y resolución de problemas y controversias labor dirigida a orientar y auxiliar a contribuyentes que tienen problemas con la autoridad en su resolución.

Un concepto revolucionario es que, desde 1991, se estableció el programa de síndicos del contribuyente que es un concepto que ha permitido mejorar el servicio al contribuyente. Consiste en ofrecer un canal de comunicación para eliminar rezagos y mejorar los servicios y el trato, a través de un síndico (representante de agrupaciones de contribuyentes o cámaras), que expone a la autoridad quejas, problemas, seguimiento a los mismos, y sugerencias, que son desahogados en reuniones periódicas a nivel local, regional y nacional. Sin embargo, se debe profundizar en esta labor, de manera que los síndicos cada vez sean más representativos, enfatizando su carácter preventivo y local.

---

<sup>28</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE, *Strategic Business Plan FY 1994 and Beyond*, IRS, Washington, EUA, 1994, p. 11.

<sup>29</sup> Información obtenida por el autor en el área de Asistencia al Contribuyente en Reforma Número 77, México, D.F.

Es interesante hacer mención de que en los últimos años, se han introducido diversas innovaciones tecnológicas, de las que podemos mencionar las relativas a internet, sistema automático de consultas recurrentes, servicio de audio respuesta, servicio de larga distancia gratuito para consultas; así como un sistema de teleconsulta fiscal respecto de normas tributarias en el que, además de poder consultar la base de datos de inmediato, se dejan registradas preguntas que se responden en un lapso de 48 horas.

Un ejemplo de lo novedoso lo encontramos en la inauguración del primero de julio de 1997, del primero de los MAIC's (Módulos de Atención Integral al Contribuyente) en la ciudad de Hermosillo, Sonora, que, según se comentó en la Radio el mismo día, cuenta con seguimiento computarizado de entrada de contribuyentes, permitiendo que el máximo tiempo de espera para ser atendido sea de quince minutos, con la idea de que haya atención en un sólo lugar, con lo que se evitan desplazamientos entre oficinas al contribuyente. Según se informó, para el segundo semestre de 1998, se espera instalar más de 30 de estos módulos.<sup>30</sup> Asimismo, se anunciaron una serie de nuevos servicios como devoluciones de impuestos más rápidas, servicio de llenado de declaraciones (no sólo asesoría, sino llenado), comunicaciones de agradecimiento a contribuyentes cumplidos, etc.

Sin embargo, creemos que todavía hay campo fértil en esta área, por ejemplo, difundir las resoluciones a las consultas; publicación de leyes comentadas; ampliar la ventanilla única a todos los trámites con el contribuyente; hacer "vinculativas" las asesorías y los llenados de declaraciones; medir los servicios; extender la justicia de ventanilla al mayor número posible de problemas;

---

<sup>30</sup> La idea es facilitar el cumplimiento y proyectar una mejor imagen institucional, al integrar en un solo sitio los servicios de las tres áreas sustantivas, más una oficina de gestión que informa sobre trámites, ofreciendo, trato más amable y servicios más oportunos. Cfr. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Tríptico denominado: MAIC, SAT, México, 1998.

ampliar la capacidad de respuesta telefónica, etc. Hay que recordar que se debe captar al contribuyente y una manera es a través de esta “cara amable del fisco”.

Probablemente Asistencia al Contribuyente sea la labor en la que se noten más los adelantos, lo cual es lógico porque es la que se difunde, pero es evidente que el crear un SAT implica no sólo esto, sino acciones en todas las áreas y todos los frentes, cuestión que, si bien debe ser gradual, no debe limitarse a un mero “retoque” de lo que ya se hace, ya que para eso no era necesario crear un órgano desconcentrado. Fortalecer las demás acciones preventivas (simplificación, sistemas de información efectivos, etc.), que coadyuvan a promover el cumplimiento voluntario, apunta en la dirección pretendida y no debe postergarse.

#### **VI.E.2. Aceptación Social. Cambio de Enfoque: de “Contribuyente” a “Receptor de los Servicios”**

Uno de los aspectos más importantes para que la Administración Tributaria logre sus objetivos, es que cuente con el apoyo de la comunidad, ya que sin él no podrá avanzar mucho en el logro de sus objetivos. Precisamente para ellos es para quien tiene que prestar servicios de calidad, a quienes debe reducirles los costos de cumplimiento y para quien debe eficientar sus procedimientos.

Como toda institución novedosa, la plena aceptación del SAT se dará a través del tiempo, y siempre y cuando la mayoría de los contribuyentes constate y compruebe (a su entera satisfacción) que hay una mejoría sustancial en el servicio que presta el órgano desconcentrado, así como que en todos los casos se está dando una correcta, eficaz, equitativa y oportuna aplicación de la ley.

Esto es, los resultados del SAT no solamente deben medirse en cuanto a incrementos en la recaudación, sino también en cuanto a una mejoría de la

calidad de los servicios en la administración tributaria y, sobre todo, un fortalecimiento de la seguridad jurídica del contribuyente.

La calidad en los servicios, es uno de sus retos más importantes, que la investigación de campo apunto como un factor del que depende que se logre una imagen de justicia, amabilidad, respeto y servicio. De ello depende que la población tenga confianza y respeto por la Administración, que crea en ella.

Un aspecto importante que se ha anunciado y que es común denominador en las Administraciones Tributarias más exitosas del mundo, es tratar al contribuyente como "cliente" lo que, aseguran, genera un servicio más adecuado e integral, ya que al cambiar la forma de "percibir" al contribuyente, se produce un mejor trato hacia ellos por parte de los miembros de la organización, puesto que *se reconoce que es a fin de cuentas su razón de existir. Por ello, ha sido un elemento fundamental en la estrategia de tránsito a una organización autónoma y despolitizada, porque es lo que les ha ayudado a ganar el respaldo de la comunidad.*<sup>31</sup>

De hecho, en algunos países ya se evolucionó del simple cambio de enfoque y es común ya hablar de "servicio al cliente", para lo que han desarrollado esquemas de servicio integral, algunos con el concepto de "ventanilla única", en que se acercan al "cliente", para conocer sus necesidades y poder satisfacerlas mediante una continua mejoría en sus servicios.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Cfr. COMMISSIONER OF TAXATION, *Annual Report 1994-1995*, Australian Taxation Office, Canberra, Australia, 1995; GRAVELLE, Pierre, *Adress to Public Policy Forum on Revenue Canada as an Instrument of Governance in Canadian Society*, Gobierno de Canadá, Ottawa, Marzo 28 de 1995; MEUNIER, Denis, *Departamento de Ingresos Nacionales, Mayores Realizaciones de 1996*, Reunión General de Corresponsales del CIAT, Panamá, 3 al 5 de diciembre de 1996; AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *1995-1998 Plan*, ATO, Canberra, Australia, 1995; INTERNAL REVENUE SERVICE, *Op. Cit.*; INLAND REVENUE DEPARTMENT, *Departmental Forecast Report*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, 1996; INLAND REVENUE DEPARTMENT "TE TARI TAAKE", *Profile for Change*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, noviembre de 1995.

<sup>32</sup> Para un interesante estudio sobre como tres países tratan de garantizar la seguridad jurídica de sus contribuyentes, consultar a RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, "La Administración Tributaria como Garante de la Seguridad Jurídica en el Derecho Comparado", en *Contaduría Pública*, año 26, No. 300, agosto de 1997, pp. 27-30.

Un caso reciente de lo que significa esta labor, que podemos mencionar del que hasta se publicó un libro, lo encontramos en 1997, en los Estados Unidos de Norteamérica, donde se dieron cuenta que los contribuyentes sentían que su Administración Tributaria no estaba cumpliendo como ellos querían: no entendían los formularios, cuando hablaban por teléfono las líneas estaban ocupadas, y no recibían la calidad de servicios que esperaban, ante lo que desarrolló un estudio muy profundo, que apuntó que sus contribuyentes piensan que la Administración Tributaria debe tratarlos con respeto y confianza y reconocerlos como sus "clientes", que merecían un trato justo, respetuoso y cortés, mínimo contacto con la Administración Tributaria, formularios más simples y fáciles, y rápida resolución a sus problemas.<sup>33</sup>

No obstante, se debe aclarar que no simplemente porque otros países lo hayan hecho es por lo que se toma partido respecto de este aspecto, sino porque creemos que coincide y complementa el objetivo fundamental de fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente, además de que es perfectamente coincidente con el espíritu de servidor público que contienen el artículo 134 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos.

Consideramos que si los miembros de la Administración Tributaria conciben al contribuyente como un "cliente" o un "receptor de los servicios", es más probable que el respeto al contribuyente se fortalezca y se presten servicios de más calidad. Adicionalmente, cuando en México se anunció la creación del SAT, en las pláticas de difusión, se habló de este cambio de enfoque. Consideramos sustancial que de verdad se dé, puesto que es el inicio de una transformación en el enfoque de los miembros de la Administración que coadyuvará al logro de los demás objetivos, principalmente en cuanto a respeto a

---

<sup>33</sup> GORE, AI y RUBIN, Robert, *Reinventing Service at the IRS, report of the Customer Service Task Force*, US Government, Washington, 1997, p. 2.

la seguridad jurídica, que es probablemente el aspecto más importante sobre el que ha girado el desarrollo de esta tesis.

Cabe también reconocer que, en cuanto a servicios al cliente, México ha sido precursor en muchos aspectos y no creemos que se esté actuando en forma inadecuada; sin embargo, si ya se tomó la decisión de que se trascendiera a un órgano autónomo y se han realizado esfuerzos muy importantes en ese sentido, se debe de llegar al fondo en los objetivos propuestos, puesto que si no, se reitera, serán recursos mal utilizados, puesto que se pudo haber hecho lo mismo nada más fortaleciendo la estructura de la antigua Subsecretaría de Ingresos.

### **VI.E.3. Simplificación y Permanencia del Sistema Tributario. Certeza Jurídica**

Distingue Sainz de Bujanda varios casos de normas que generan inseguridad, entre ellos, "...La ausencia de textos refundidos, sobre todo en aquellos ámbitos de la vida social que, por su complejidad e intenso dinamismo, sean materia de constante regulación, a través de múltiples disposiciones que sólo contemplan aspectos determinados y que para aplicarse rectamente necesitan de ser objeto de periódicas interpretaciones;... concesión de márgenes excesivamente amplios a la actuación discrecional de la Administración..."<sup>34</sup>

Las leyes tributarias deben ser prácticas y realistas, de manera que puedan ser aplicadas tanto por los contribuyentes como por la propia administración tributaria. No deben ser ambiguas, ni exigir requisitos que propicien confusión y generen incumplimiento. "Así mismo la estabilidad política y económica adquiere gran significación, pues la administración de los impuestos no puede diseñarse

---

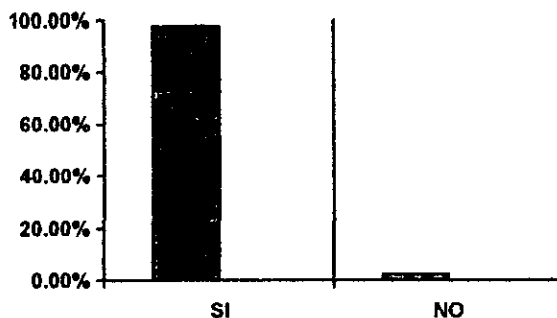
<sup>34</sup> SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *op. cit.*, pp. 296-297.

para satisfacer necesidades fiscales oportunistas y transitorias, sino que requiere de reglas que le den permanencia..."<sup>35</sup>

La falta de claridad en algunos textos legislativos genera, además de una incorrecta interpretación por las autoridades y una difícil aplicación por los particulares, falta de seguridad jurídica. Adicionalmente, la complejidad de las normas tributarias y el exceso de trámites hacen que el sistema tributario sea un obstáculo para el desarrollo económico y la generación de empleos, ya que se desestimula la iniciativa e inventiva de los particulares y, por ende, se desincentiva el propio cumplimiento de obligaciones tributarias. Por ello, la investigación apuntó hacia lo siguiente:

		SI	NO	NO RESPONDE
¿Existe correlación entre simplificación y un mayor y mejor cumplimiento?	SAT	30(100%)	0%	
	DESPACHO	14(96.33%)	1 (6.66%)	
	TFF	14(93.33%)	0%	1(6.66%)
	PROMEDIO	97.78%	2.22%	
	TKJ	100%	0%	
	PONDERADO	98.89%	1.11%	

		SI	NO
¿Entre simplificación y actuación de las autoridades?	SAT	30 (100%)	0%
	DESPACHOS	14(93.33%)	1 (6.66%)
	TFF	14 (93.33%)	1 (6.66%)
	PROMEDIO	95.55%	4.44%
	TKJ	100%	0%
	PONDERADO	97.78%	2.22%



<sup>35</sup> LEYVA ZAMBRANO, Alvaro, "Facultades de la Administración en la Determinación Tributaria", en XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, conmemoración del 40º aniversario de la I Jornada, Tema II: Facultades de la administración en materia de determinación de tributos, Montevideo, Uruguay, 1996, p. 341.



De los resultados anteriores, podemos inferir que existe una clara correlación entre simplificación y un mayor y mejor cumplimiento por un lado, y una mejor actuación de la autoridad por el otro. Estos resultados, aunados a los principios de certidumbre de Smith y de congruencia y sistematicidad, de transparencia tributaria, de practicabilidad y de continuidad de las normas jurídico tributarias de Neumark, nos hacen reflexionar de su importancia para México, ya que, de lograrse, no sólo se reflejará en un mayor cumplimiento, sino en la calidad en el servicio, ya que facilitará la carga de trabajo y permitirá optimizar recursos. De todo esto, es fácil inferir la verdad de la siguiente hipótesis:

**"Si existe una estrecha correlación entre normas más claras y simples y mayor cumplimiento voluntario y mejor aplicación por parte de las autoridades, entonces la autoridad tributaria debe promover un marco tributario más simple y justo."**

Así, cuando existe complejidad en los textos legislativos o éstos tienen corta permanencia en el tiempo, generan, además de difícil aplicación, falta de certeza y, por lo tanto, de seguridad jurídica, lo que desincentiva el cumplimiento. Tratándose de contribuciones, se tiene que considerar la realidad para regularlas, el derecho debe regirlas "...con aptitud y oportunidad ante los cambios que en ella operan."<sup>36</sup>

Sainz de Bujanda, llega a la conclusión de que la seguridad se identifica con la certidumbre "*Saber a qué atenerse...*no es, en definitiva, sino estar asegurado: 1º Respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; y 2º Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquélla y velarán por su cumplimiento."<sup>37</sup> Es también opinión de los expertos consultados, que las normas deben permanecer, como se muestra con los resultados de la investigación de campo:

---

<sup>36</sup> CARBALLO BALVANERA, Luis "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal", *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad de Salamanca, México, 1992, p. 131.

<sup>37</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, pp. 293-294.

		SI (POR ACTUALIZACIÓN)	NO
¿Es correcto que constantemente aparezcan cambios en la legislación impositiva? ¿Que aspectos no deberían modificarse?	SAT	12 (40%)	18(60%)(1 FUE SI Y NO)
	DESPACHOS	2(13.33%)	13(86.66%)
	TFF	2(13.33%)	13(86.66%)
	PROMEDIO	22.22%	77.77%
	TKJ	0%	100%
	PONDERADO	11.11%	88.89%

Como se desprende de las respuestas, la gran mayoría se inclinó por condenar los cambios constantes en la legislación. Sin embargo, por lo que toca a los servidores tributarios, el 60% de éstos justificaron los cambios, pero por los comentarios, más bien podemos inferir que se refirieron a las actualizaciones por cambio en circunstancias económicas y sociales o por inflación, o de eliminar "defectos o ambigüedades" para evitar evasión y elusión. Los demás comentarios se dirigieron a que los cambios constantes en la legislación tributaria incentivan el incumplimiento y producen inestabilidad e incertidumbre, o aún cumplimiento incorrecto por confusión. De estos resultados, así como de los principios de certidumbre de Smith y de continuidad de las normas jurídico tributarias de Neumark, resulta la pertinencia y verdad de la siguiente hipótesis:

"Si los constantes cambios de la legislación fiscal generan desconocimiento e incumplimiento, **entonces** además de hacer un esfuerzo en efficientar los distintos procesos a efecto de hacerlos más sencillos, se deberá buscar el cumplimiento de los principios de certidumbre y de comodidad, a efecto de promover el cumplimiento voluntario."

Desafortunadamente, la estabilidad de las normas, es un objetivo que en nuestro País todavía no se logra. Desde 1971 a la fecha, únicamente en el año de 1993 (para el ejercicio de 1994) no se realizaron cambios a la legislación tributaria.<sup>38</sup> No se puede lograr certeza en la forma de aplicar las leyes si éstas cambian constantemente.

<sup>38</sup> *Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes a 1993*, Presidencia de la República, México, 1993, p.37.

Así, una de las tareas más importantes que debe acometer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora con su nueva Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal,<sup>39</sup> es la revisión de la legislación tributaria, de manera que se simplifique, se haga más precisa y más duradera. El reto es que el sistema tributario se caracterice por un conjunto de normas en el que todos sus componentes tengan precisión conceptual, simplicidad, claridad y certeza. Un sistema con estas características reducirá los costos administrativos de los contribuyentes y alentará el cumplimiento.

Esto anterior, abarca también un serio esfuerzo de simplificación de procedimientos por parte de la Administración Tributaria, como los de devolución de impuestos, compensación, formas fiscales, pagos provisionales, pagos en parcialidades, RFC, avisos, caducidad y prescripción conservación de documentación, entre otros.

#### **VI.E.4. Emisión de Normatividad**

Eduardo Johnson comentó que es una "...falta de respeto por parte de la autoridad...querer hacer valer sus criterios y "Misceláneas Fiscales" como si fuesen leyes...[ya que l]a autoridad sabe muy bien que carecen de legalidad las disposiciones administrativas que van en contra de las leyes fiscales o que implican cubrir las lagunas que las leyes tienen."<sup>40</sup>

Fue en los ochenta, cuando se inició la emisión de las "Misceláneas", con el propósito de expedir las reglas de carácter general que establecen las diversas leyes tributarias, así como dar a conocer a los contribuyentes los criterios que les faciliten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo 38

<sup>40</sup> JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, *Op. Cit.*, p. 126.

<sup>41</sup> Hay una discusión doctrinal respecto de la constitucionalidad de este tipo de delegaciones a través de una Ley directamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que no existe artículo expreso, como en otras legislaciones, en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que permita al Poder Legislativo delegar sus propias facultades,

La idea fundamental era contar con un documento único que integrara de manera sistemática ordenada y actualizada las reglas y criterios, dando facilidad de consulta y certeza, al eliminar la dispersión de normas. Si recordamos, antes de la emisión de la "Miscelánea", existían una multiplicidad de reglas dispersas en todo tipo de acuerdos, decretos, circulares, etc. que era prácticamente imposible conocer, salvo para personas con la experiencia de los recordados Don Gilberto García Camberos, Don Humberto Trueba Rovira, Don Fortino Jiménez y Don Hilario Durán, quienes por su experiencia y organización contaban con esa facilidad.<sup>42</sup>

Por ello, se considera que el documento tiene utilidad práctica por razones de simplificación, además de que permite que se llenen lagunas reglamentarias con relativa rapidez, solucionando el problema mientras se solicita al Ejecutivo la emisión de alguna norma Reglamentaria. Sin embargo, se debe cuidar que nunca se exceda lo que las leyes o reglamentos establecen y, de preferencia, dicha circular debe contener el menor número de reglas posible, puesto que lo ideal es que se contengan en la legislación, por seguridad jurídica.

Se trata de que sean más sencillas y claras, que en ningún momento rebasen el marco fijado por la Ley y que cada vez sean menos las reglas y más completo el contenido de las leyes. Se debe reconocer que en ocasiones han rebasado a las leyes, lo cual, visto como juristas, no puede justificarse.

---

máxime que se hace a secretarios de Estado, ya que son funciones que le resultan propias sólo a ese poder y la solución que dan los teóricos que se incluya en la Constitución esa posibilidad. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia se ha inclinado a favor de este tipo de delegación. No se abunda sobre el tema porque rebasa los alcances de la tesis, además de que ya ha sido tratado con brillantez y profundidad en la tesis doctoral de PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La Facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, diciembre de 1996. Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995, pp. 223-243; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial*, Editorial Tecnos, Madrid, 1970; GARCÍA MACHO, Ricardo, *Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria*, Editorial Ariel, Barcelona, 1988; RÍOS VÁZQUEZ, Rodolfo, *La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República y su Impugnación Constitucional*, Editorial Jus, México, 1991, pp. 1-79.

<sup>42</sup> Se hace este comentario con pleno conocimiento de causa dado que el autor tuvo el honor de tratar a los mencionados servidores públicos y tomando en cuenta que un método de investigación de campo es la "investigación participante", nos atrevemos a hacer la afirmación que se comenta.

Adicionalmente, un aspecto en que debe intensificarse la acción de la autoridad es en la codificación y difusión de la normatividad, con una retroalimentación del contribuyente, para simplificarla al máximo y, se insiste, que se vaya a Ley lo que deba estar en Ley y a Reglamento lo que ahí deba estar.

Este aspecto, a partir de la reforma de 1998, ya no es responsabilidad del SAT, sino de la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal, lo cual consideramos un error, puesto que la experiencia operativa se encuentra en el SAT, además de que se viola el artículo 7 fracción XII de la Ley del SAT, además de que, en materia de circulares, la tendencia es a dar a la Administración Tributaria facultades en este sentido. El artículo 56 del Proyecto de Modelo de Código Tributario del CIAT, establece que “[e]l titular de la Administración Tributaria tendrá facultades para dictar normas generales para la aplicación de leyes tributarias, en la medida en que éstas lo autoricen.”<sup>43</sup>

Por otra parte, en cumplimiento artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, la Administración Tributaria emite criterios de aplicación de las disposiciones fiscales, de los cuales no derivan obligaciones para los gobernados y únicamente derivarán derechos cuando se publiquen en el Diario Oficial.<sup>44</sup> Esta labor es necesaria para obtener homogeneidad y, por tanto, equidad tributaria en el territorio, ya que se asegura que la autoridad interpretará la Ley de la misma forma en todo el territorio nacional. Estos criterios han sido largamente utilizados y es conveniente que, como afortunadamente se ha acostumbrado, aparezcan en la Resolución Miscelánea, por cuestión de sistematización. La necesidad de homogeneidad es un objetivo de toda Administración Tributaria y sobre ello se investigó lo siguiente:

---

<sup>43</sup> CIAT, “Proyecto de Modelo...”, *Op. Cit.*, p. 40.

<sup>44</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 35. La reforma 1998 al Reglamento Interior otorga que la facultad a la junta de aprobar los criterios de interpretación administrativa en la fracción VI, del art. 3º.

		SI	NO	NO RESPONDE
¿Se requiere uniformidad en la actuación de la Administración Tributaria a nivel nacional?	SAT	28(93.33%)100%dlc	0%	2 (6.66%)
	DESPACHOS	14(93.33%)	1 (6.66%)	
	TFF	14(93.33%)100%dlc	0%	1 (3.33%)
	PROMEDIO	97.78%	2.22%	
	TKJ	100%	0%	
	PONDERADO	98.89%	1.1%	

		SI	NO	NO RESPONDE
¿No se pierde con el Servicio de Administración Tributaria?	SAT	0%	28(93.33%)100%dlc	2 (6.66%)
	DESPACHOS	1 (6.66%)	14(93.33%)	
	TFF	NO SE PREGUNTÓ	-----	
	PROMEDIO	3.33%	96.66%	
	TKJ	0%	100%	
	PONDERADO	1.67%	98.33%	

Como se aprecia, se coincidió en la necesidad de uniformidad y en que ésta, obviamente, no se puede perder con el SAT. Los comentarios únicamente acotaron que es algo indispensable por equidad tributaria en el territorio, por lo que no es aventurado afirmar la pertinencia y verdad de la siguiente hipótesis:

“Si se logra consistencia y uniformidad a nivel nacional en el ejercicio de la competencia tributaria, **entonces** el Servicio de Administración Tributaria será el instrumento que cumpla con el principio de equidad tributaria en el territorio y camine hacia la eficiencia en un marco de cuidado de la seguridad jurídica de los contribuyentes.”

Por otra parte, desde diciembre de 1995, se adicionó al artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, la obligación para las autoridades, de dar a conocer los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo los de carácter confidencial. Este fue un avance en materia de seguridad jurídica, puesto que los contribuyentes se quejaban, con razón, de que en la atención en ventanillas “normatividad superaba a Ley”, puesto que se negaban servicios o se aplicaba mal la Ley, pretextando una normatividad que nadie conocía. Creemos que, adicionalmente a esta labor, con la instrumentación de la ventanilla única, y una mejor base de datos, totalmente integrada, que registre automáticamente a todo el que accese cualquier cuenta única y porqué lo hizo, se resolverán gran parte de los problemas y se dará un mejor servicio al contribuyente.

### VI.E.5. Complementación Legal

Esta labor pretende, como se apuntó en el capítulo III, que todas las acciones de la Administración Tributaria cuenten con el debido apoyo para poder actuar con apego a derecho. Esto implica tanto la vigilancia en la emisión de cualquier tipo de resoluciones, en especial liquidaciones, a efecto de verificar que se fundamenten y motiven adecuadamente y que se emitan dentro de los plazos legales, como el debido respeto y atención a los derechos del contribuyente. Asimismo, debe aportar toda la ayuda como asesoría o actualización jurídicas que requieran las unidades de la Administración Tributaria. El objetivo es que todo acto de molestia por parte de la Administración Tributaria, cumpla con los postulados del artículo 16 Constitucional.

La complementación legal incluye, además, la gestión de asuntos y resolución de problemas, la "justicia de ventanilla", la resolución de consultas y la difusión de criterios de normatividad, aspectos consignados en el Código Fiscal de la Federación como obligaciones de la autoridad, así como el procedimiento de "inconformidad", todos los que pretenden no sólo prestar un mayor servicio, sino fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes.<sup>45</sup>

Estos conceptos tienen un alto contenido social, p.e. la justicia de ventanilla, ya que permiten que quien no tenga un abogado patrono acceda gratuitamente, en forma ágil y rápida, a la justicia tributaria, por lo que sugerimos que este concepto se amplíe a mayor tipo de problemas, para beneficiar a más contribuyentes, como se planeó desde 1995.<sup>46</sup> Otra sugerencia es que este procedimiento se realice por el área jurídica, con el fin de que los problemas sean resueltos por un área distinta a la que los generó y se integre la complementación.

---

<sup>45</sup> Código Fiscal de la Federación, artículos 33, 33-A, 34 y 35.

Adicionalmente, con el fin de no generar costos adicionales ni a la propia administración ni al contribuyente en la resolución de controversias fiscales, el fisco debe plantearse objetivos que atiendan la figura del allanamiento en todos aquellos casos en que las formalidades jurídicas están viciadas en la actuación de la autoridad. De la misma manera, en los casos en que tenga la razón debe llevar a sus últimas consecuencias la defensa del Fisco Federal.

#### **VI.E.6. Concertación con Sectores Específicos de Contribuyentes**

Toda administración tributaria requiere de representantes que le sirvan como interlocutores ante los diversos sectores de contribuyentes, tanto para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones como para promover éste. Como ya se dijo, se debe ampliar la interlocución con todos los sectores, fortaleciendo el diálogo y promoviendo el adecuado cumplimiento. Como también se comentó, este aspecto ha tenido antecedentes muy positivos que sería muy útil revivir, como el CAFI.

Para Javier Moreno Padilla, tomando como antecedente el artículo 58 del Código Fiscal del Estado de Sonora, se debe crear un Comité Nacional de Contribuyentes, ya que formalmente, cuando participaron éstos por última vez fue en el año de 1947, en la Tercera Reunión Nacional Fiscal y en 1986, con la comisión mixta de análisis del impuesto sobre la renta. La idea es contar con un órgano que se encargue de funcionar como interlocutor entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los contribuyentes, sobre todo a partir de 1992, con la entrada en vigor del TLCAN.<sup>47</sup> Esta idea fue precursora del CAFI del que se habló en el capítulo anterior y que debe, como se comentó ahí, rescatarse.

---

<sup>46</sup> El pasado jueves 23 de abril de 1998, en la ceremonia luctuosa por la muerte de la insigne Dra. Dolores Hedúan Virués que presentó la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, escuchamos de boca de Javier Moreno Padilla que ella siempre fue una gran impulsora de este tipo de medidas, como un medio de allegar justicia a los menos favorecidos.

<sup>47</sup> MORENO PADILLA, Javier, "Relación entre los Contribuyentes y la Administración Fiscal (Comisión Nacional de Contribuyentes)", en *Grandes Temas del Derecho Tributario*, coordinador Antonio Jiménez González, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995, pp. 145-159.



Se debe concertar con los representantes de los diversos sectores de contribuyentes, tanto para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones, como para promoverlo. Esta labor implica continuar e intensificar el desarrollo de programas de atención a grupos, lo que redundará en un mejor cumplimiento, así como ampliar la concertación con los representantes de los sectores. Así, el artículo 19 de la Ley del SAT se duplica con la facultad otorgada a la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal en la fracción XIX del artículo 38 del Reglamento Interior de la SHCP ya tratado,<sup>48</sup> siendo necesario recalcar que la representación debe recaer en el SAT, puesto que es el órgano que opera y el que, por tanto, es el que puede aportar sus experiencias y de hecho, el que puede tomar las medidas adecuadas en cada caso.

#### **VI.F. Cultura Fiscal**

Se ha manifestado desde hace mucho tiempo, la necesidad de concientizar, a los contribuyentes del deber cívico que implica el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. De esta forma, surgirá la conciencia fiscal indispensable para el éxito de cualquier sistema jurídico. Para ello, es necesario además de buscar una adecuada acción de la autoridad y un mejor y mas sencillo sistema tributario que incentiven el cumplimiento, realizar acciones de concientización tributaria, precisando en qué ha fallado el Estado para lograrla.

Kurth Miebler al estudiar este tema, llega a varias conclusiones importantes: la conciencia tributaria se trata de un efecto de reflejo del mundo que rodea al contribuyente en el que se formará una conciencia fiscal, en la medida que el ciudadano acepte su obligación, para lo que tiene que prepararse el terreno mediante información adecuada, leyes tributarias "justas", tasas de impuestos adecuadas, opinión pública favorable, asistencia adecuada y un

---

<sup>48</sup> Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fracción XIX del artículo 38.

régimen sancionatorio eficaz. Es evidente de esto, que lo que se debe hacer es educar mediante información y asistencia al contribuyente. Por lo que toca a la autoridad, sugiere que sea justa, eficaz, comprensiva, y concedora.<sup>49</sup>

Illanes, por su parte, manifiesta que es necesario distinguir la conciencia tributaria como expresión de una convicción íntima y personal, de la conciencia como expresión colectiva o social, y que los elementos que pueden influir en la formación de una conciencia fiscal son el nivel de desarrollo, el grado de educación, la confianza en los gobiernos y la difusión de los impuestos.<sup>50</sup>

Adicionalmente, un presupuesto fundamental es que los ciudadanos comprendan que la Administración Tributaria presta un servicio público medular y que sin su actuación, no sería posible disfrutar de servicios públicos en la cantidad y calidad que la sociedad actual demanda.<sup>51</sup> Podemos agregar que la cultura fiscal debe implicar un entendimiento del papel e importancia del sistema fiscal; el que la autoridad logre un reconocimiento a su actuación; y el que los contribuyentes entiendan las consecuencias de no cumplir, para lo cual se requieren procedimientos de control y de recaudación altamente eficientes, así como un serio esfuerzo en dirección a las medidas que en seguida comentamos:

#### **IV.F.1. Educación Tributaria**

Hace ya más de tres décadas el maestro Margáin expresó que la labor de educación consiste en que el contribuyente se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria, que tenga conocimiento del uso que se da a su dinero, que se entere de los derechos y obligaciones tributarios, que tenga

---

<sup>49</sup> MIEHLER, Kurth, *Conducta Individual y Conciencia Tributaria, Enfoque Educacional*, XVIII Asamblea General del CIAT, Cartagena, Colombia, del 20 al 35 de mayo de 1984, pp. 1-14.

<sup>50</sup> ILLANES, Luis y MC ARTHUR DÍAZ, Leonel, *El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América*, Volumen I, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, República Dominicana, agosto de 1981, pp. 34-40.

<sup>51</sup> GAITEIRO FORTES, Jaime, *op. cit.*, p. 24.

pleno conocimiento de las consecuencias de su incumplimiento, y que se le familiarice desde la escuela de sus obligaciones tributarias.<sup>52</sup> En este sentido, en varias de las respuestas de la investigación de campo se coincidió en que debe haber más educación tributaria, de ser posible desde la niñez e incorporada al Sistema Educativo Nacional.

El CIAT ha reconocido que la administración debe colaborar con el resto del Gobierno para crear conciencia tributaria a través de una estrategia de comunicaciones integral que haga presente las obligaciones tributarias mediante formularios, guías, información pública, educación y asistencia en los que se utilice un lenguaje sencillo.<sup>53</sup>

Sin embargo, el propio Margáin advierte que la estrategia "...no puede ser la misma para todos los países; ni por consiguiente debe utilizarse como modelo la de aquellos cuyos contribuyentes tienen un elevado concepto de la obligación de tributar, ante aquellos cuyos contribuyentes no la tienen."<sup>54</sup>

En esa virtud, es necesario diseñar modificaciones al sistema educativo mexicano para concientizar de la responsabilidad social y política de pagar contribuciones, "...difundir el conocimiento de la justicia social que implica el pago de los impuestos y de la injusticia que deriva de que alguien no los pague; difundir el conocimiento de los beneficios colectivos en que se traduce el pago de los impuestos y de los perjuicios sociales que ocasiona la falta de pago; crear la seguridad de que todo lo que se paga por impuestos normalmente se aplicará de modo íntegro para atender las necesidades colectivas; y, paralelamente, la certeza de que si se da alguna excepcional desviación de fondos públicos, tal tipo de corrupción será invariablemente castigada con mucho más severidad que la

---

<sup>52</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 92.

<sup>53</sup> CIAT, *Atributos Mínimos Necesarios para una Sana y Eficaz Administración Tributaria*, Consejo Directivo del CIAT, París, 5 de noviembre de 1995, punto 3.3., (Esta carta-documento fue aprobada en el 30 Asamblea General del CIAT celebrada en Santo Domingo el 19 de marzo de 1996).

<sup>54</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 87.

falta de pago de los impuestos, por ser mayor la responsabilidad de los gobernantes que la de los gobernados."<sup>55</sup>

Como referencia, se debe comentar que en otros países se da una gran importancia a generar conciencia fiscal, como por ejemplo, en Australia, que en 1994 destinó material para 4.5 millones de estudiantes, como parte de un programa llamado "Entendiendo Impuestos"<sup>56</sup> o España donde periódicamente aparecen publicaciones destinadas a la niñez, o Chile, con esfuerzos recientes de difusión de su Servicio de Impuestos Internos.<sup>57</sup>

México ha realizado serios esfuerzos en esta dirección, sobre todo en materia de difusión, ya que desde los años ochenta constantemente aparecen documentos de carácter educacional. Sin embargo, debemos insistir en que se debe realizar ese esfuerzo de educar desde la niñez en un programa incorporado al sistema educativo nacional, pero, se reitera, ese programa debe tomar en cuenta nuestra idiosincrasia y cultura, ser netamente nacional, hecho por mexicanos para mexicanos. Sin embargo, es necesario apuntar, es que es impostergable este esfuerzo, no podemos dejar pasar más tiempo y seguir igual.

## V.F.2. COMUNICACIÓN SOCIAL

Una labor complementaria a la de educación fiscal es la de comunicación Social. La comunicación social es un elemento de apoyo para modificar las actitudes hacia una conducta positiva individual y colectiva por su alto índice de penetración y cobertura, omitir la comunicación respecto de las acciones que realiza la autoridad, es un error de consecuencias muy fuertes.

---

<sup>55</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, *op. cit.*, pp.16-17.

<sup>56</sup> Cfr. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Plan 1995/1998, op. cit.*, p. 10.

<sup>57</sup> Por ejemplo, ver SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, *Un Servicio por el Bien de Todos*, SII, Santiago de Chile, 1995.

La Administración Tributaria requiere comunicar en forma seria, concreta, y oportuna, las acciones que lleva a cabo, para hacer partícipes a los contribuyentes de sus logros y problemas, al tiempo de coadyuvar a crear conciencia de los beneficios del pago correcto y oportuno de los impuestos, así como de los perjuicios del incumplimiento tributario, proyectar la imagen de una institución consciente de su papel como orientador de los contribuyentes y estricta con los evasores así como informar sobre la incidencia social del gasto público.

Entre otros aspectos, el objetivo general de la comunicación es crear conciencia respecto del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias e invitar a la participación consciente y responsable del SAT a fin de alcanzar la equidad y justicia que pretende nuestro sistema tributario

La percepción de la población respecto del fisco, proviene del desconocimiento de las disposiciones tributarias, mala imagen del fisco, descontento de la población por rompimiento de la equidad, pensar que la autoridad hace esfuerzos insuficientes o mal dirigidos o terror, contaminación de contribuyentes cumplidos, deterioro de la imagen profesional del servidor fiscal, etc. Todo esto se puede mitigar a través de una efectiva comunicación social.

#### **VI.G. Servicio Fiscal de Carrera**

Es evidente que la actuación de los Administradores Tributarios repercute en la imagen de la autoridad y, por ende, en el cumplimiento voluntario. Margain recomienda aplicar la ley con ponderación, cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas; escuchar al contribuyente; actuar con energía cuando se amerite; no aprovecharse de errores del contribuyente; respetar al contribuyente y a la ley; infundir confianza; servir pronta y eficazmente;

revisar la ley permanentemente para eliminar lagunas o fallas; y superarse permanentemente en el desempeño de sus funciones.<sup>58</sup>

Para todo esto, además de para aplicar las normas tributarias que son bastante complicadas, se requiere una gran profesionalización, especialización y sobre todo, compromiso y aptitud de servicio. Es evidente, como lo muestra el siguiente cuadro, que la actuación del servidor tributario influye en el cumplimiento voluntario:

		SI	NO
¿Influye la actuación de los funcionarios tributarios en la seguridad jurídica de los contribuyentes?	SAT	30 (100%)	0%
	DESPACHOS	14 (93.33%)	1 (6.66%)
	TFF	15 (100%)	0%
PROMEDIO		97.78%	2.22%
TKJ		100%	0%
PONDERADO		98.89%	1.11%

Como se refleja de lo anterior, casi la totalidad confirmó el enunciado argumentando su lógica, ya que los propios funcionarios tributarios son quienes aplican la ley tributaria. Asimismo, se comentó la necesidad de que exista un servicio fiscal que busque el cambio cultural enfocado a una actitud ética encaminada al óptimo servicio en favor del contribuyente y al estricto respeto a sus derechos.

Precisamente en esa búsqueda de una profesionalización y especialización de los servicios fiscales y de evitar actuaciones discrecionales de las autoridades, resulta un considerable avance el propósito plasmado en los artículos 5, fracción IV, y 15 al 17 de la Ley de crear el servicio fiscal de carrera que desarrollará a los funcionarios idóneos para llevar adelante, con eficiencia, eficacia y respeto al contribuyente, las nuevas tareas que debe realizar la Administración Tributaria. Adicionalmente, esta transición representa una oportunidad única para incrementar la motivación y el compromiso del funcionario, lo que evidentemente incidirá en un incremento en la eficacia del organismo.

<sup>58</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, p. 93.

Comenta Luqui que en pocos textos podemos encontrar algún estudio sobre la materia de esta tesis. Él reflexiona que puede ser que ello proviene de que son pocos los que han tenido la oportunidad de hacer su pasantía la Administración Tributaria. Por lo que toca a los políticos, comenta que les resulta más atractivo encargarse del aspecto político y social de las contribuciones, que de esta "...modesta, silenciosa y hasta "antipática" función que el Estado debe cumplir durante todos los días del año.."59 y que "...nadie, que no haya pasado por una oficina recaudadora...puede formarse una idea cabal de la fuerza arrolladora que produce ese cúmulo de órdenes, resoluciones, instrucciones, reglamentos y leyes. Pesa sobre los funcionarios una *presión [que les forma]*, una mentalidad o criterio que se ha dado en llamar "fiscalista".60

Ante este panorama, es necesario que haya procedimientos que aseguren un cambio en la mentalidad hacia la nueva Administración Tributaria. Uno de estos medios, tal vez el más efectivo, es el Servicio Fiscal de Carrera, con los beneficios que se anotaron en el capítulo V. Hay que recordar que es una aspiración de la cual ya existen varios intentos, pero que hasta ahora no han prosperado.

La expectativa renace, el Artículo 17 de la Ley del SAT, establece que dicho Servicio se regirá por los principios de igualdad de oportunidades; especialización y profesionalización; retribuciones y prestaciones vinculadas a productividad y adecuadas para asegurar la permanencia de los mejores funcionarios; capacitación y desarrollo integral obligatorios y permanentes, e integridad responsabilidad y conducta adecuados del funcionario fiscal, con base en lineamientos de ética. Con ello se dice, que se propiciará su permanencia y, por lo tanto, la continuidad en los programas y acciones. De todo lo dicho, y en las condiciones apuntadas, es posible afirmar la pertinencia y verdad de la siguiente hipótesis:

---

<sup>59</sup> LUQUI, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 365.

“Si se quiere conservar al personal experimentado, capacitado y calificado, y, por ende, la “memoria histórica” de la Administración Tributaria, así como lograr un óptimo aprovechamiento de recursos y prestar cada vez un mejor servicio, **entonces** se requiere de la instrumentación de un eficaz servicio fiscal de carrera.”

### **VI.G.1. Capacitación y Desarrollo Integral**

Para que las acciones de la Administración Tributaria se realicen en forma eficaz y eficiente, en un marco de justicia y equidad contributiva, se requiere de personal capacitado, con un gran afán de servicio y con altas cualidades éticas. En la medida que se logre desarrollar a este servidor público, se garantizará un mejor servicio y la aplicación adecuada, justa y equitativa de la norma tributaria, con lo que se incentivará el cumplimiento.

En la Ley, en la exposición de motivos, en los folletos y en todos los documentos relacionados se reconoce la necesidad de contar con un personal especializado, a la altura de la Administración Tributaria que se espera desarrollar para México.

La finalidad de la capacitación es que todos los servidores cumplan los requerimientos de sus puestos; prepararlos para ascender a los puestos superiores que vayan quedando vacantes; y fomentar la identificación de los servidores públicos con la institución, en especial los de nuevo ingreso, todo esto para mejorar niveles de habilidad y desarrollar el soporte humano y técnico que requieren las nuevas estructuras organizacionales.

Obviamente que el servicio fiscal de carrera presenta dificultades, como, por ejemplo, analizar capacidad y potencial de todos los cerca de 40,000 empleados que laboran en la Administración Tributaria, encontrando el puesto ideal para cada una de ellas. En todos los demás países que se ha llevado a cabo

---

<sup>60</sup> *Idem*, pp. 359-360.



este proceso, se ha realizado en forma gradual y requiere de una fuerte motivación del personal y una explícita determinación de las autoridades.

En México, a partir de que el SAT entró en funciones absorbió al Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, el cual venía realizando una labor aceptable. Es un compromiso que debe asumir el SAT de que esta labor se realice ahora enfocada hacia los nuevos fines que asume la Administración Tributaria, ya que es uno de los aspectos torales para el éxito del Servicio Fiscal como apuntó la investigación de campo realizada.

La ley prevé la creación de un cuerpo permanente de funcionarios, con escalafón especializado y régimen de carrera, en el que remuneración y promociones serán en función de capacidad y desempeño. Se divide en tres grupos o categorías: funcionarios fiscales de carrera; funcionarios de libre designación y empleados de base. La idea es que la mayoría lleguen a ser de carrera y para eso se requiere un esfuerzo de selección y capacitación, en que se vaya ascendiendo con base en méritos, experiencia, resultados y conocimientos.

Debe ser un objetivo, el que sea la propia organización la que provea de los recursos humanos que el escalafón necesite; por ejemplo, en Nueva Zelanda, en la gran mayoría de los casos contratan personal desde los niveles iniciales del escalafón quienes serán promovidos paulatinamente hasta los niveles más altos<sup>61</sup>

Lo mismo se puede comentar de Australia, donde desde hasta el nivel de Comisionado se espera que lo ocupe alguien que labore en la Administración Tributaria. Para promover eso, tienen un sistema que abarca desde simple capacitación en el puesto hasta licenciatura, con la idea de motivar el desarrollo

---

<sup>61</sup> Cfr. INLAND REVENUE DEPARTMENT, *Departmental Forecast...*, op. cit., p. 10.

continuo e integral y con ello incentivar la movilidad en la organización, además de mejorar las habilidades para desarrollar los trabajos.<sup>62</sup>

El Servicio Fiscal de Carrera de México, se debe diseñar de manera que exista un escalafón de alta profesionalización de acuerdo con los principios mencionados en el capítulo V. Obviamente sólo está el principio, puesto que faltan realizar exámenes, crear sistemas de evaluación, evaluar a los servidores públicos, elaborar el código de ética, decidir procedimientos para exámenes de oposición, diseñar el sistema para los incrementos por productividad, premios, etc. creemos que este aspecto es de la más alta prioridad y a 1998 parece que todavía son pocos los avances.

Dos aspectos que se han identificado como importantes en el desarrollo de la organización es por una parte, el trabajo en equipo y, por otra, la capacidad gerencial de los mandos medios y superiores. Respecto de la primera experiencia de países que han realizado el cambio como el que pretende México, han encontrado que, de no existir ésta, no se logra la necesaria integración de funciones y el servicio se presta fraccionado y, por ende, de menor calidad.<sup>63</sup>

La idea es que trabajando en equipo se entenderá mejor al contribuyente y se podrá actuar en forma justa, además de que se genera un respeto mutuo que compromete a un continuo mejoramiento, con lo cual supone que se logrará el apoyo de la comunidad.<sup>64</sup> Este enfoque nos hace patente la necesidad de establecer una política de personal con alto grado de identificación con la Institución y con especial énfasis en la cooperación y el trabajo en equipo.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> Cfr. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Taxation Officer Development (TOD) 123- an Overview*, 3ª edición, ATO, Canberra, Australia, 1996.

<sup>63</sup> Por ejemplo, el enfoque de la Administración Tributaria de Australia es netamente de trabajo en equipo para lograr el apoyo de la comunidad. Australian Taxation Office, *Plan 1995/1998*, op. cit., p.5.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> DÍAZ YUBERO, Fernando, *La Agencia Estatal de Administración Tributaria. España*, op. cit., p. 27.

Este trabajo en equipo se debe enlazar con un compromiso de todos los empleados con su organización, lo que en México se llama coloquialmente "amor a la camiseta". Según estudios del *Massachusetts Institute of Technology* es más productivo tener una fuerza de trabajo cooperadora, aún sin tecnología muy sofisticada, que poseer los últimos utensilios tecnológicos pero un personal no identificado con los objetivos de la organización.<sup>66</sup>

El grado de profesionalismo de la Administración tributaria comprende diversos aspectos, los más importantes, ya contemplados por la Ley y que nos resume Jenkins, son una remuneración adecuada y aumentos basados en el desempeño y calidad de las funciones; una descripción de cargos y una carrera administrativa que otorgue estabilidad laboral; libertad respecto de interferencias y presiones políticas; y capacitación adecuada.<sup>67</sup>

Por otra aparte, para lograr verdadera calidad en los servicios "...deberá propenderse a que haya una política de amplia delegación hacia las capas inferiores de la organización y hacia las unidades regionales. Para ello será necesario contar con funcionarios muy calificados en los mandos medios de la Administración Tributaria".<sup>68</sup>

Hubiera sido conveniente que durante el año de 1996, que fue de "*vacatio Legis*", se hubiera capacitado al personal para las nuevas funciones, por ejemplo, en España, la Escuela de la Hacienda Pública se dedicó a que el nacimiento de su Agencia estuviera acompañado de la cobertura técnica, gerencial y cultural necesaria.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> *Ibidem*.

<sup>67</sup> JENKINS, Glenn P., *op. cit.*, p. 8.

<sup>68</sup> ETCHEVERRY, Javier, "Organización y Gestión de la Administración Tributaria", en la *27 Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios: Tendencias Modernas de la Administración Tributaria*. CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, p. 5.

<sup>69</sup> GARDE ROCA, Juan Antonio, "A propósito de la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria: algunas consideraciones sobre el nuevo modelo de administración tributaria, la formación y el cambio cultural, en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, p. 6.

## VI.G.2. Promoción de la ética profesional en la Administración Tributaria

Toro Rivera nos habla de la necesidad de promover valores éticos en los funcionarios de la Administración Tributaria, como herramienta esencial de gestión, en especial al momento de diseñar los procedimientos y trámites tributarios y que uno de los instrumentos principales para prevenir la corrupción es el proceso de reclutamiento de personal, desde donde se debe detectar la formación ética de los futuros funcionarios, ya que en posteriores etapas sólo el control y la auditoría pueden combatir la corrupción.<sup>70</sup>

Para él, los principales atributos que deben poseer los procedimientos para asegurar un comportamiento adecuado del servidor fiscal son: efectividad y utilidad; no redundancia; simplicidad y capacidad de administrar la complejidad de las leyes de impuestos; estandarización (para resguardar la equidad); formalidad y transparencia; coherencia; despersonalización; susceptibilidad de ser controlados; y reforzamiento de los valores éticos de los funcionarios.<sup>71</sup>

En el mismo sentido se pronuncia dos Santos, para quien los factores determinantes son: deficientes sistemas de control; debilidad del sistema sancionador; bajos salarios de funcionarios; mal ejemplo de jefes; cultura organizacional conducente a la corrupción; complejidad del sistema tributario; altas tasas impositivas; y satisfacción de vencer al sistema.<sup>72</sup>

Etcheverry considera que las formas que asume la corrupción en la Administración Tributaria son el abuso del poder discrecional y el perdón a

---

<sup>70</sup> TORO RIVERA, Juan, "Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria", *Tema 2.2: La Simplificación de los Procedimientos y Trámites Tributarios*, 29ª Asamblea General del CIAT, Lima, Perú, 27 al 31 de marzo de 1995, p. 8.

<sup>71</sup> *Idem*, pp. 9-12.

<sup>72</sup> DOS SANTOS, Paulo, "Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria", *Tema 2.3: La Simplificación del Sistema Tributario y la Adecuación de la Carga Tributaria*, 29ª Asamblea General del CIAT, Lima, Perú, 27 al 31 de marzo de 1995, pp. 3-7.

cambio de favores o de dinero; así como el asesoramiento a los contribuyentes a cambio de paga y el ofrecer "protección".<sup>73</sup>

Como una forma de evitar esas fallas a la ética profesional menciona el mismo autor que deben existir procedimientos periódicos de auditoría que revisen las actuaciones de los funcionarios de la A.T, tanto para ver si se está cumpliendo la normatividad, como para detectar posibles fallas éticas.<sup>74</sup> Un objetivo de toda Administración Tributaria es actuar éticamente y cumplir con sus obligaciones bajo las leyes y las obligaciones del servicio público.<sup>75</sup>

En México esto no es ninguna novedad, de hecho existen una serie de procedimientos para cumplir con la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos y que toca a la Contraloría Interna del SAT aplicar que asegura la vigilancia del cumplimiento del artículo 134 Constitucional.

Asimismo, y como se comentó tanto en el capítulo III, como en el IV, existe una figura que se desarrolla a través de la Dirección General de Interventoría, la cual investiga y donde detecta riesgos de corrupción "asume" las funciones de la Unidad Administrativa intervenida para asegurar la continuidad en el desarrollo de las labores pero también para llegar a fondo en las investigaciones.

Adicionalmente, desde hace algún tiempo existe en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México un número telefónico al cual se puede denunciar algún acto de corrupción y la denuncia se recibe al más alto nivel para asegurar reacción inmediata. Se difundió un tríptico muy claro que, además, explica qué es lo que podría considerarse como corrupción.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> ETCHEVERRY, Javier, *op. cit.*, p. 19.

<sup>74</sup> *Idem*, p. 20.

<sup>75</sup> AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Plan 1995/1998, op. cit.*, p. 13.

<sup>76</sup> SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Cruzada contra la Corrupción, Línea Directa...*, tríptico, SHCP, México, s/año (se difundió entre 1996 y 1997).

La existencia de una Contraloría es un hecho necesario, pero la vigilancia del comportamiento ético de los funcionarios corresponde a sus superiores jerárquicos, ya que éstos últimos deben conocer a sus subordinados y saber lo que están haciendo, como lo están haciendo y estar siempre atentos a posibles fallas en la conducta ética para poder tomar las medidas conducentes a tiempo.<sup>77</sup>

Esta visión de corresponsabilidad se ha introducido en México desde hace más de ocho años y coincidimos con ella, ya que, además, es indicio de qué tan bien dirigen los jefes su organización, aunque también es justo comentar que en muchas ocasiones los jefes no pueden tener acceso a controlar todo lo que hacen sus subalternos, por lo que la corresponsabilidad debe tener atenuantes.

Por otra parte, también es conveniente comentar que en muchas ocasiones no sólo está la Contraloría y Vigilancia de Fondos y Valores, sino las áreas supervisoras y los propios superiores jerárquicos, todos los cuales piden informes, auditan, revisan, supervisan, etc., y hacen como apuntó la investigación de campo que exista una natural "fobia" y/o "temores" en el servidor fiscal que en muchas ocasiones retrasa el trabajo.<sup>78</sup>

En resumen, lo que se busca es lograr no sólo transparencia y honradez, sino también eficiencia, eficacia y economía en el desarrollo de las funciones y sobre todo, trato amable, respetuoso y equitativo al contribuyente, poniendo un ejemplo de cumplimiento a la Ley y equidad en el trato que motive a éstos (los contribuyentes) a cumplir.

El factor humano es el más importante para determinar la eficiencia de la administración tributaria. La calidad y honestidad de un funcionario de la Administración Tributaria, se debe en buena medida, al medio ambiente dentro

---

<sup>77</sup> ETCHEVERRY, *op. cit.*, p. 20.

<sup>78</sup> También en este aspecto interviene la "observación participante", ya que el autor trabajó como encargado de algunas áreas de supervisión.

del cual se desenvuelve.<sup>79</sup> Por ello, es necesario desarrollar un ambiente que incluya comportamiento ético, interna y externamente, como fundamento de la confianza pública en su integridad, justicia y eficiencia, sin importar jerarquías; medidas para promover mejorías en procesos y sistemas; y un trato justo a contribuyentes y sus representantes.<sup>80</sup>

Para esto, algunos países han desarrollado códigos muy estrictos de conducta<sup>81</sup> y el CIAT ha sugerido que para garantizar la integridad e imparcialidad de una Administración Tributaria se requiere un "...código de conducta riguroso que defina y promueva las normas éticas y profesionales de rendimiento y comportamiento de todos los funcionarios, órganos especializados que practiquen el control de ese rendimiento y comportamiento y procedimientos expeditos para detectar y sancionar efectivamente a los infractores"<sup>82</sup>

Consideramos que México tiene avances muy importantes en materia de responsabilidades de servidores públicos, pero se tiene que cumplir lo que la Ley del SAT ofreció. En especial, es urgente contar con un Código de Etica que establezca las obligaciones y derechos del Servidor Fiscal. De la misma forma, se debe elaborar cuanto antes el estatuto del Servicio Fiscal de Carrera, ya que de lo contrario, el SAT no podrá cumplir con sus fines y habrá sido un esfuerzo más desaprovechado, con grandes costos de todo tipo para la nación desperdiciados.

Podríamos concluir este apartado, con los consejos de Etcheverry, para quien, para que la Administración Tributaria logre sus objetivos, se debe incorporar una nueva cultura a la organización, instaurando como valores

---

<sup>79</sup> JENKINS, Glenn P., *op. cit.*, p. 8.

<sup>80</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE, *Strategic ...*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>81</sup> Por ejemplo, pudimos revisar el "Código de Conducta" de Nueva Zelanda, que además de estricto tiene la virtud de ser muy entendible. *Cfr.* INLAND REVENUE DEPARTMENT, *Code of Conduct for IRD Employees*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, octubre de 1992.

<sup>82</sup> CIAT, *Atributos...*, *op. cit.*, p. 1

dominantes la eficacia y eficiencia en todas las actuaciones, así como la responsabilidad ante los contribuyentes y un cambio de sistemas de trabajo.<sup>83</sup>

### **VI.H. Modernización de la Administración Tributaria**

Desde los años ochenta se dijo que debería aumentarse la capacidad de respuesta para crear un verdadero riesgo al incumplido, incrementando las probabilidades de que la Administración Tributaria conozca del incumplimiento con rapidez y certeza para poder actuar oportunamente, de tal forma que se nulifique el posible beneficio económico que se pudiera haber derivado del incumplimiento y con ello se mantenga la integridad y credibilidad de la Administración Tributaria ante los ojos de los cumplidos.<sup>84</sup>

En esos años ochenta se masificó la función en prácticamente todo el mundo, pero, desde esa época, se pensaba que en los noventa, esos procesos masificados perderían su importancia y el reto no sería tanto la generalidad como la eficacia en la aplicación efectiva del sistema fiscal.<sup>85</sup> Sin embargo, el volumen de asuntos cada vez es mayor y ahora los retos son de dos tipos: cantidad y calidad en los asuntos y en la prestación de los servicios.

En esas condiciones la informática es una herramienta indispensable ya que permite cruzar información, detectar fuentes de ingresos, seleccionar contribuyentes a fiscalizar, vigilar obligaciones, aportar estadísticas, controlar gestión, realizar verificaciones automáticas de las declaraciones, emisión de requerimientos y cualquier gestión masiva.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> ETCHEVERRY, Javier, *op. cit.*, pp. 35-36.

<sup>84</sup> GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *op. cit.*, pp.17-18.

<sup>85</sup> DELGADO PACHECO, Abelardo, *op. cit.*, p. 17.

<sup>86</sup> CORRADINE G., Jorge E., "La Informática en Apoyo de la Simplificación Tributaria", en *Trimestre Fiscal*, año 16, número 49, Guadalajara, enero-marzo de 1995, pp. 11-37.



Los cambios tecnológicos no solo mejoran la habilidad para responder más rápidamente y efectivamente a los cambios fiscales, legislativos, tecnológicos y de la sociedad, sino también resultan en reducciones en costos y cargas de los contribuyentes.<sup>87</sup> Bajo este esquema, la introducción de tecnología de punta y el establecimiento de nuevos procedimientos constituyen los elementos primordiales para desplazar el trabajo basado en el procesamiento de papeles, hacia el trabajo destinado principalmente a la prestación de servicios de calidad.

El objetivo es mejorar la eficiencia y productividad a través de la automatización: la reorganización o el rediseño, lo que se necesite; desconcentración de actividades y delegación de funciones; desarrollo de una fuerza de trabajo interdisciplinaria, de habilidades múltiples y flexible; y mejores instalaciones para promover un mejor ambiente y por ende, un mejor trabajo.<sup>88</sup>

No toca a esta tesis decir en qué aspectos deben modernizarse los sistemas y procedimientos, simplemente anotar cuál es el producto final que se debe esperar de la modernización. Uno de los aspectos que se debe buscar es una base de datos completamente integrada y permanentemente actualizada, como base para un sistema de todas las áreas de la Administración Tributaria que permita optimizar las labores y que el contribuyente reciba un servicio basado en dos principios: ventanilla única y "una sola vuelta", es decir que con que se presente una vez se resuelvan en esa ocasión todos sus problemas, además de que la confidencialidad de sus asuntos esté asegurada al registrarse todos los accesos.

Para esto, es imprescindible que la información sobre los contribuyentes sea proporcionada en forma integral, independientemente de la organización de

---

<sup>87</sup> GRAVELLE, Pierre, *op. cit.*, p.14.

<sup>88</sup> SEGALL, Patsy, CEBALO, Michael, JOLLY, Cath, WILSON, Bruce, *The "Modernisation" of the Australian Taxation Office, Issues in Participatory Design in Large Organizations*, ATO, Canberra, Australia, 1994. Cfr. COMMISSIONER OF TAXATION, *Annual Report, 1994-1995*, Chapter 9, "Modernisation Program", ATO, Canberra, Australia, pp. 77-160; INLAND REVENUE

las áreas de la Administración Tributaria y de la ubicación geográfica de los propios contribuyentes, esto aunado a que exista consistencia y congruencia en las diversas aplicaciones de cada sistema y se cuiden los aspectos de confidencialidad de la información, en cumplimiento a lo establecido por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.<sup>89</sup>

La modernización debe coadyuvar a imprimir una visión integral de la gestión, desde que entra un asunto hasta que sale. Su instrumentación deberá redundar en un incremento en la recaudación, una mejoría en los servicios, mediante mayor presencia fiscal, reducción de cargas de trabajo y atención inmediata al contribuyente.

#### **VI.I. Consideraciones Finales**

El 5 de noviembre de 1995, El Consejo Directivo del CIAT aprobó una carta-documento, en la que define los atributos considerados como deseables y necesarios por los países miembros de esa organización para que una Administración Tributaria pueda considerarse como eficiente, eficaz, moderna y profesional.<sup>90</sup>

Ese documento, establece una serie de requisitos que debe observar toda Administración Tributaria a fin de garantizar su integridad, imparcialidad y continuidad, con el fin de no solamente prestar buenos servicios a los contribuyentes, sino también inspirar confianza en las instituciones. Estas reglas coinciden en gran parte con el contenido del capítulo anterior y de éste.

---

DEPARTMENT (TE TARI TAAKE), *Profile for Change, an Introduction to the New Direction for Inland Revenue*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, noviembre de 1995.

<sup>89</sup> Código Fiscal de la Federación, artículo 69.

<sup>90</sup> CIAT, *Atributos...*, *op. cit.*, pp. 1-3.

Podemos resumir que los esfuerzos se deben centrar, en primer lugar, en lograr Autonomía técnica para despolitizar la administración y poder ejercer la Competencia Tributaria con eficacia y calidad. El segundo factor, es el de profesionalizar al servidor público, mediante igualdad de oportunidades para su ingreso y promoción; remuneraciones competitivas; carrera administrativa estable, con posibilidades de ascenso; cultura organizacional, basada en capacitación para el puesto y para el ascenso como factor de desarrollo integral; y en una evaluación justa y eficiente; en planes de retiro adecuados, todo apuntalado por un Código de Ética que permita lograr ese parámetro de comportamiento buscado.

El tercer factor es la calidad en la atención al contribuyente y el cuarto la modernización de los procesos. Nosotros agregaríamos para México un quinto: una acción integrada con las Entidades Federativas ya que, como se manifestó en el capítulo I, mediante la colaboración administrativa gran parte de las normas federales, se aplican por las Administraciones Tributarias de dichas entidades.

De estos cinco aspectos, cuya prioridad es evidente, podemos apreciar que todos se contemplan por la Ley del SAT. Sin embargo, si no se realizan estaremos frente a un gran esfuerzo desperdiciado, con los recursos que esto significó y la Administración Tributaria se empezaría a rezagar.

Así, desde el ángulo de la Administración Tributaria, el cumplimiento se logra mediante un balance entre actividades de asistencia, educación y servicios de calidad por un lado y fiscalización y control del cumplimiento por el otro, entre el interés del fisco y la seguridad jurídica del contribuyente. Si se logra este balance, el país tendrá una Administración Tributaria a la medida de sus necesidades y se promoverá el cumplimiento voluntario en México. Todo lo expuesto no sólo en este capítulo, sino en los anteriores cinco, nos permite

afirmar que la hipótesis central de este trabajo resultó pertinente y verdadera y que se debe trabajar hacia el siguiente objetivo:

“**SI** la Administración Tributaria es dotada de verdadera autonomía de gestión, se instrumenta adecuadamente su ley, se cumplen los objetivos de ésta última, se organiza y consolida su servicio fiscal de carrera y se respetan los límites que para la autoridad tributaria fijan las leyes, **ENTONCES** se promoverá el cumplimiento voluntario, se reducirán los costos de cumplir, se fortalecerá la seguridad jurídica del contribuyente y se logrará una eficacia y eficiencia recaudatoria que coadyuvarán al desarrollo nacional mediante un adecuado financiamiento del mismo.”

En estos seis capítulos, hemos desarrollado los aspectos conceptuales y los principios sobre los que se debe basar el ejercicio de la competencia tributaria: sus límites y fundamentos. También hemos analizado la evolución de la Administración Tributaria Mexicana y su estructura y funcionamiento actual. Hemos revisado su ser y su deber ser y, sobre todo en este último capítulo, cuáles son sus retos para lograr el cumplimiento voluntario en que se basa el principio de autodeterminación. Lo desarrollado en estos seis capítulos es válido para cualquier estructura que se adopte. Sin embargo, se ha insistido en la autonomía de gestión y en el servicio fiscal porque son los atributos que han faltado en la evolución de nuestra Administración Tributaria y muy probablemente sean dos de los ingredientes fundamentales para el pleno logro de sus objetivos.

## **VI.J. Conclusiones**

Si se atienden las áreas de oportunidad para hacerlo más eficiente y justo, entonces, el sistema tributario responderá a las expectativas nacionales. Si la administración tributaria es eficiente y justa, entonces logrará evitar la evasión y

avanzar en el camino hacia que cada quien pague lo justo de conformidad con su capacidad contributiva.

Por ello, la autoridad debe buscar que los ciudadanos sepan cuáles son sus obligaciones tributarias y cómo deben cumplirlas; que conozcan cuáles son las consecuencias del incumplimiento; que cuenten con medios de defensa adecuados; y, sobre todo, con una Administración Tributaria dispuesta a ayudarlo a cumplir y a garantizar la justa aplicación de la ley.

Existe una estrecha correlación entre medidas de política tributaria y cumplimiento; entre eficacia de la Administración Tributaria y cumplimiento; y, entre política tributaria e imagen de dicha administración, por lo que, para promover el cumplimiento, la autoridad debe buscar el adecuado equilibrio entre estas variables. Para ello, debe enfocarse hacia un mejor servicio y una modernización de sus sistemas y procedimientos, con lo que logrará la eficiencia en términos recaudatorios que le permita responder a las expectativas nacionales, al tiempo de promover el cumplimiento voluntario.

Como el control y la comprobación del cumplimiento son dos aspectos que reflejan la eficiencia de la autoridad y, por ende influyen en su imagen, si la actuación de la Administración Tributaria se fortalece, entonces se promoverá el cumplimiento voluntario.”

La eficaz comprobación del cumplimiento es una exigencia de todo sistema tributario justo. Sin embargo, en el ejercicio de estas acciones, se debe tener en cuenta que el cumplimiento voluntario se promueve con justicia y eficiencia, por lo que la autoridad se debe asegurar que, en sus actos de verificación, se cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El cumplimiento se logra tanto con acciones de control y verificación, como mediante actividades de asistencia, educación y servicio. Una estrategia efectiva de cumplimiento requiere un balance entre estos dos grupos de labores. Nos inclinamos más por la mayor utilización de los medios de promoción "amigables", que por los de comprobación, sin dejar de reconocer que es necesario que existan sanciones al incumplimiento y medios que permitan detectarlo.

Todavía hay campo fértil en materia de asistencia al contribuyente, por ejemplo, mediante difundir las resoluciones a las consultas; publicar leyes comentadas; ampliar la "ventanilla única" a todos los trámites con el contribuyente; hacer "vinculativas" las asesorías y los llenados de declaraciones; medir los servicios, extender la justicia de ventanilla al mayor número posible de problemas; y ampliar la capacidad de respuesta telefónica y vía internet.

La falta de claridad y complejidad de algunos textos legislativos genera, además de una incorrecta interpretación por las autoridades y una difícil aplicación por los particulares, falta de seguridad jurídica, que obstaculizan el desarrollo y la generación de empleo, ya que se desestimula la iniciativa e inventiva de los particulares y, por ende, el propio cumplimiento de obligaciones tributarias. Por ello, la nueva Subsecretaría de Ingresos, a través de la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal, debe promover un marco tributario más simple, permanente y justo, además de buscar el cumplimiento de los principios de certidumbre y de comodidad.

Se debe lograr eficiencia, justicia, consistencia y uniformidad a nivel nacional en el ejercicio de la competencia tributaria. Para ello, se requiere de personal capacitado, con una gran vocación de servicio y con altas cualidades éticas. En esta medida, se garantizará un mejor servicio y la aplicación adecuada y equitativa de la norma tributaria, con lo que se incentivará el cumplimiento. Para conservar a ese personal experimentado, y calificado, y, por ende, la "memoria

histórica” de la Administración Tributaria, se requiere de la instrumentación de un eficaz servicio fiscal de carrera.

Con urgencia se debe expedir un Estatuto del Servicio Fiscal, que establezca las obligaciones y derechos del servidor de carrera, así como el Código de Ética que defina el comportamiento que se espera de él. De lo contrario, la Administración se verá trunca en los instrumentos para cumplir con sus fines.

La Modernización deberá tender a que la Administración Tributaria cuente con la tecnología y procedimientos necesarios para cumplir adecuadamente con su función, lo que incluye el desarrollo de una base de datos permanentemente actualizada, que permita una visión integral de la gestión y una optimización de las labores, de forma que el contribuyente reciba un servicio basado en dos principios: ventanilla única y “una sola vuelta”, es decir que con que se presente una vez, se resuelvan en esa ocasión todos sus problemas.

La Administración Tributaria, con una estructura u otra, seguirá evolucionando, como lo ha hecho desde 1821. Sin embargo, si ya se tomó la decisión de que se trascendiera a un órgano autónomo y se han realizado esfuerzos muy importantes en ese sentido, invirtiendo recursos en un momento tan difícil como el que atraviesa el país, se debe llegar al fondo en los objetivos propuestos. Sería muy lamentable que si ya se dio un paso en un sentido, se dejen las cosas a medias, puesto que si la decisión ya no es satisfactoria y se juzga ahora como errónea, se está enviando una señal equivocada a los gobernados de que se improvisó en la decisión, además de que sería muy preocupante que otra vez se hiciera a un lado al servicio Fiscal de carrera, independientemente de que se estaría incumpliendo una ley aprobada por el Congreso de la Unión.

## CONCLUSIONES

Esta parte del trabajo consta de tres secciones: las conclusiones generales, las cuales se exponen en el orden en que se analizaron en la tesis; un seguimiento al cumplimiento de los objetivos planteados y a la prueba de hipótesis; y, consideraciones finales.

### Conclusiones Generales

1. La distribución de la carga tributaria es un dilema que debe resolver cada nación en lo particular y es la Administración Tributaria a la que corresponde aportar elementos suficientes al Poder Legislativo, para que, en el ejercicio de la Potestad Tributaria, pueda tomar la decisión que más beneficie al país. Asimismo, le toca allanar el camino en la instrumentación de esas decisiones, mediante un adecuado diseño y ejercicio de la competencia tributaria.
2. La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado, para imponer, a través del Poder Legislativo, contribuciones, excepciones a las mismas y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como determinar infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones. Existen límites que guían la acción del legislador en materia tributaria: tanto los criterios que le fija la política tributaria, como el modo más adecuado de organizar los impuestos que le muestran la técnica tributaria. Asimismo, debe atender tanto al proyecto nacional, como a los aspectos políticos, sociales y culturales, tales como la pobreza marginación, deuda externa, democratización, etc.
3. La competencia tributaria, es ejercida por el Poder Ejecutivo a través de la Administración Tributaria y abarca no sólo recibir el pago, sino comprobar, utilizando los medios de revisión que le otorga la Ley y cumpliendo con las



formalidades que la misma le establece, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha realizado de conformidad con la ley y, en caso contrario, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago.

4. De conformidad con nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. De lo anterior, se deriva la posibilidad de que exista concurrencia impositiva, puesto que una misma fuente puede ser gravada por distintos niveles de gobierno. Esta concurrencia ha sido resuelta a través de convenios, instrumento que permite que los diversos niveles coordinen sus acciones, sin que se vulnere el grado de autonomía de cada uno de ellos.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal armoniza los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno, además de simplificar el esquema impositivo nacional; evitar la superposición de gravámenes; distribuir racionalmente la carga fiscal entre personas y regiones; fortalecer las Haciendas Públicas Locales y Municipales; y racionalizar los gastos de gestión, mediante la colaboración administrativa.

5. La colaboración administrativa permite que, a través de reglas de administración que se estipulan en un convenio, se distribuyan, entre los tres niveles de gobierno, labores de administración de ciertas contribuciones federales. El sistema de colaboración administrativa optimiza esfuerzos de gestión de los tributos y evita molestias innecesarias a los contribuyentes.

Sin embargo, se debe todavía avanzar hacia una mayor participación colegiada de los tres niveles, que permita hablar de una integración tributaria a nivel nacional. Hay que aprovechar tanto la cercanía y el conocimiento que tienen las administraciones públicas locales y municipales, como los recursos de la Administración Tributaria federal para, conjuntamente, simplificar el sistema

impositivo, administrar mejor los gravámenes, prestar mejores servicios a los contribuyentes, controlarlos mejor, y en suma, hacer realidad el principio de equidad tributaria en el territorio.

6. La seguridad jurídica es un valor jurídico que implica la certeza de que la conducta que la Ley regula necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará cumplir. En materia tributaria, contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan prever las consecuencias y el tratamiento a sus acciones y situaciones, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la autoridad y de los tribunales. La mayor o menor seguridad jurídica promueve o mina, según el caso, la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, por lo que la propia autoridad debe buscar fortalecerla, ya que, en última instancia, promueve el cumplimiento.
7. En México, el principio de legalidad, implica que todo acto de autoridad que afecte a un gobernado, debe tener su apoyo estricto en una norma legal, la que, a su vez, debe ser creada conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución, con lo que se impide que la autoridad abuse de su poder, ya que sólo podrá actuar cuando y cómo la ley lo autorice.
8. Los Artículos 13 al 23 de nuestra Constitución, imponen esa serie de requisitos con los que las autoridades deben revestir sus actos, para generar una afectación válida en la esfera del gobernado, constituyendo las garantías de seguridad jurídica y sus derivadas: la de legalidad y las especiales de los procesados. Por su parte, el artículo 14 establece los requisitos que deben satisfacer las sanciones o actos de privación, mientras que el 16, señala las modalidades que deben satisfacer los actos de autoridad para poder, válidamente, invadir la esfera del particular.

9. De la fracción IV del artículo 31, se desprenden los más importantes principios constitucionales que rigen la materia tributaria: los de legalidad, proporcionalidad, equidad y de destino de los tributos al gasto público, que, junto con otros, como el de anualidad de los gravámenes y equilibrio presupuestal, y, obviamente, los concernientes a garantías de seguridad jurídica, conforman el marco constitucional de la materia.

10. Adicionalmente a los principios constitucionales, otro límite que encuentra la Administración Tributaria en su actuación, son los "principios teóricos de las contribuciones", respecto de los cuales, los más conocidos son los de Adam Smith: justicia, certidumbre, comodidad y economía. Estos principios, conservan plena vigencia y constituyen el "deber ser" de la actuación de la autoridad tributaria. De hecho, la mayor parte de los principios modernos, coinciden con ellos en gran medida.

Los principios más representativos de los autores modernos, son los de Fritz Neumark, quien los sistematiza en cinco grupos. "presupuestario-fiscales"; "político-sociales y éticos"; "político-económicos" ; "jurídico-tributarios" y "técnico-tributarios".

11. Es, en la aplicación de los principios tanto constitucionales, como, en lo que sea pertinente para nuestra nación, de los doctrinarios, donde encontramos la seguridad jurídica en materia tributaria y la llave para una Administración Tributaria verdaderamente eficiente y justa. En otras palabras, son los límites para su actuación. El apego a ellos se derivará en una correcta actuación de la autoridad al aplicar las disposiciones tributarias a los contribuyentes.

12. La Administración Tributaria tiene en sus manos el delicado papel de lograr el equilibrio entre el respeto a los derechos del contribuyente y el interés del fisco. Debe esforzarse en fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente;

simplificar y modernizar el sistema tributario; hacer más eficientes y expeditos los medios de defensa; y mejorar la equidad del sistema tributario.

- 13.El término Administración Tributaria, se refiere a la parte de la administración pública encargada del ejercicio de la competencia tributaria, es decir, de la planeación, recaudación y control de los ingresos fiscales y, en general, de la aplicación y vigilancia del cumplimiento de las leyes tributarias.

El alcance del ejercicio de la competencia tributaria se encuentra determinado, para cada país, en el marco jurídico que rige a las contribuciones. Los procedimientos de actuación de las autoridades tributarias, se encuentran sujetos a principios constitucionales muy definidos y a una precisa legislación secundaria, apoyada en medios de defensa, diseñados para que en todo momento se encuentre protegido el sujeto pasivo.

- 14.Los fines de la Administración Tributaria se pueden resumir en dos: Aplicar estrictamente las leyes tributarias con un mínimo de costo tanto para el Gobierno como para los Gobernados; y estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante la justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus funciones y prestación de los servicios a su cargo.

- 15.Las labores que realiza la Administración Tributaria se clasifican en principales y auxiliares. Las primeras son: recaudación, control de obligaciones y comprobación del cumplimiento. De su oportuno y adecuado cumplimiento depende en gran medida la imagen de eficiencia que proyecte el fisco.

Las acciones de carácter auxiliar son, básicamente: registro de contribuyentes; jurídica; recursos humanos y materiales; contabilidad de ingresos e informática; y, asistencia al contribuyente. De estas, a la que se considera la columna vertebral del proceso recaudatorio, es al registro, ya que provee los

instrumentos para que el fisco pueda actuar eficientemente y con menos molestias para el contribuyente.

16. Cada Sistema Tributario y, por ende, su Administración, se deben organizar y estructurar de acuerdo con las realidades de su país: cultura, idiosincrasia, historia, geografía, sistema económico y político, grado de desarrollo, etc. El sistema fiscal federal mexicano se basa en la autodeterminación de los gravámenes, lo cual significa que es el propio contribuyente el que fija la cantidad que debe pagar al fisco federal, en cumplimiento a la legislación correspondiente.

De esta manera, el cumplimiento masivo, espontáneo, oportuno y correcto de las obligaciones tributarias se convierte en una necesidad, de la que depende que el Estado cuente con los recursos que lo doten de la capacidad de maniobra que le permita cumplir adecuadamente con sus fines. Estos propósitos se distorsionan con el incumplimiento, ya que la carga del sostenimiento de los gastos públicos recae con mayor peso en los cumplidos, con la consecuencia de que, además de la inequidad resultante, el Estado ve reducidos sus ingresos y, por ende, mermadas sus posibilidades. Debe existir una respuesta justa, pero inmediata y enérgica frente al incumplimiento.

17. La Administración Tributaria, de una organización precaria, casi sin presencia y sin credibilidad, ha ido evolucionando en forma gradual. De una organización por impuestos pura, se evolucionó, con apoyo en el Plan General de Administración Tributaria, a una mixta. De ahí, con la filosofía del Modelo Integral y el Sistema Integral de Recaudación, que postulaban un proceso recaudatorio integrado y un aparato administrativo eficiente, firme y justo, que apoyara la reforma fiscal mediante una mayor presencia de la autoridad, se avanzó, gradualmente, hacia una organización por funciones. Posteriormente, y con base en la modernización y reestructuración, se caminó a una

organización, todavía por funciones, pero más transparente y que administrara en forma óptima los recursos, en aras de mayor recaudación y mejor servicio.

18. La siguiente etapa de la evolución de la Administración Tributaria, se dio a finales de 1995, cuando se aprobó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que postuló un cambio fundamental, al crear un órgano desconcentrado con autonomía de gestión, técnica y presupuestal que, totalmente despolitizado, con personal especializado y con los instrumentos idóneos, administrara en forma justa y eficiente las contribuciones federales.

Se puede decir que el cambio al SAT es una continuación de la evolución que ha tenido la Administración Tributaria hasta el momento, ya que todavía persisten problemas estructurales como base de datos fragmentada, superposición de funciones, falta de coordinación e integración de acciones, insuficiente "ventanilla única", requerimientos improcedentes, etc., que justifican un cambio como el apuntado.

Sin embargo, lo importante no radica en el hecho de crear un órgano, u otro, sino en que la Administración Tributaria cuente con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de eficiencia, eficacia, servicio, justicia y apego a la ley en sus acciones. Además, todo cambio debe tomar en cuenta nuestras raíces culturales, historia e idiosincrasia y, evidentemente, nuestra tradición jurídica.

19. Seis son los temas en que se desglosa el objetivo del SAT: a) configurar una organización especializada; b) personal calificado; c) optimización de los procesos recaudatorios; d) mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes; e) autonomía técnica, de gestión y presupuestal; y, f) capacidad de respuesta y oportunidad. Adicionalmente, la despolitización.

20.El SAT se creó para contar con una organización flexible que permitiera la autonomía en el manejo de recursos que permita optimizar el logro de los objetivos de incremento del cumplimiento voluntario y el combate a la evasión. Su naturaleza jurídica de órgano desconcentrado, obedece a un interés de eficiencia y eficacia, además de que permite una mayor autonomía.

El Administrador Tributario debe actuar con eficiencia, justicia e imparcialidad, para lo cual requiere autonomía, es decir actuar sin influirse por indicaciones, consideraciones, o factores internos o externos y, para ello, la figura de la desconcentración resulta adecuada, siempre y cuando exista la voluntad de respetarla.

La autonomía presupone contar con las atribuciones necesarias; permanecer al margen de los cambios gubernamentales; que la Junta de Gobierno no pueda participar en la decisión de casos en concreto; y que la Administración sea libre para contratar y retener los recursos humanos idóneos para actuar, los que deben ser seleccionados por su capacidad, formación profesional, experiencia y honradez intachable, todo apuntalado por una permanente capacitación.

21.Se sugiere que se precise el tiempo de experiencia previa que se requiere para ser Presidente del SAT, se especifique a qué nivel de decisión se refiere esa experiencia, y se incluyan otros requisitos como: ser profesionista de una carrera afín a la función, etc.

Por lo que respecta a los nombramientos de servidores de carrera, debe realizarse estrictamente por el procedimiento que se establezca en el Estatuto del Servicio Fiscal. Asimismo, debe existir una temporalidad en el desempeño del encargo por parte del Presidente y los servidores públicos del nivel jerárquico siguiente, ya que eso estabilizaría la planta de personal, con

ventajas en cuanto a aprovechamiento de la experiencia, "memoria institucional" y eficiencia en el servicio.

Asimismo, el contenido del Acuerdo que señala los nombramientos de "empleados superiores de Hacienda", que requieren la ratificación del Senado de la República, o de la Comisión Permanente, sea incluido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con su respectiva actualización, formalizando el procedimiento de ratificación de dichos empleados.

22. Se sugiere reformar la fracción VII del artículo 5 del Reglamento Interior, en la que debe aclararse que se trata de los asuntos de importancia. Otra modificación, sería a la fracción VI del artículo 10, de la Ley, ampliando las facultades de aprobación de la Junta de Gobierno a todo tipo de medidas de importancia, a juicio del Presidente del SAT. También se sugiere reformar la fracción IV del artículo 7, y especificar que el SAT tiene facultad de determinar y liquidar contribuciones de todo tipo, armonizándola con la fracción I.

23. Es muy importante la instrumentación del servicio fiscal de carrera que asegure a la Administración Tributaria los elementos humanos idóneos para llevar a cabo, con resultados óptimos, su tarea. Los principios de igualdad de oportunidades para ingresar y ascender, especialización, profesionalización, capacitación permanente y obligatoria e integridad de los administradores tributarios propiciarán que se consolide el SAT, al poder, por un lado, allegarse de los mejores elementos humanos y retenerlos y, por el otro, que los funcionarios fiscales tengan estabilidad, desarrollo y justa remuneración.

24. En cumplimiento de la ley, se deben institucionalizar, cuanto antes, las instancias de consulta que permitan recabar el consenso y apoyo de la comunidad y llevar a cabo la tan esperada reforma fiscal integral.



25. Si se atienden las áreas de oportunidad para hacerlo más eficiente y justo, entonces, el sistema tributario responderá a las expectativas nacionales. Si la administración tributaria es eficiente y justa, entonces logrará evitar la evasión y avanzar en el camino hacia que cada quien pague lo justo de conformidad con su capacidad contributiva.

Por ello, la autoridad debe buscar que los ciudadanos sepan cuáles son sus obligaciones tributarias y cómo deben cumplirlas; que conozcan cuáles son las consecuencias del incumplimiento; que cuenten con medios de defensa adecuados; y, sobre todo, con una Administración Tributaria dispuesta a ayudarlo a cumplir y a garantizar la justa aplicación de la ley.

26. Existe una estrecha correlación entre medidas de política tributaria y cumplimiento; entre eficacia de la Administración Tributaria y cumplimiento; y, entre política tributaria e imagen de dicha administración, por lo que, para promover el cumplimiento, la autoridad debe buscar el adecuado equilibrio entre estas variables. Para ello, debe enfocarse hacia un mejor servicio y una modernización de sus sistemas y procedimientos, con lo que logrará la eficiencia en términos recaudatorios que le permita responder a las expectativas nacionales, al tiempo de promover el cumplimiento voluntario.

27. Como el control y la comprobación del cumplimiento son dos aspectos que reflejan la eficiencia de la autoridad y, por ende influyen en su imagen, si la actuación de la Administración Tributaria se fortalece, entonces se promoverá el cumplimiento voluntario.”

La eficaz actividad de comprobación del cumplimiento no es una opción que quede a su libre disponibilidad, ni siquiera, a la del legislador, sino que es una exigencia de todo sistema tributario justo. Sin embargo, en el ejercicio de estas acciones, se debe tener en cuenta que el cumplimiento voluntario se promueve

con justicia y eficiencia, por lo que la autoridad se debe asegurar que, en sus actos de verificación, se cuide la seguridad jurídica de los contribuyentes.

28.El cumplimiento se logra tanto con acciones de control y verificación, como mediante actividades de asistencia, educación y servicio. Una estrategia efectiva de cumplimiento requiere un balance entre estos dos grupos de labores. Nos inclinamos más por la mayor utilización de los medios de promoción "amigables", que por los de comprobación, sin dejar de reconocer que es necesario que exista una sanción al incumplimiento y medios que permitan detectar ese incumplimiento.

Todavía hay campo fértil en materia de asistencia al contribuyente, por ejemplo, mediante difundir las resoluciones a las consultas; publicar leyes comentadas; ampliar la "ventanilla única" a todos los trámites con el contribuyente; hacer "vinculativas" las asesorías y los llenados de declaraciones; medir los servicios, extender la justicia de ventanilla al mayor número posible de problemas; y ampliar la capacidad de respuesta telefónica y vía internet. Hay que recordar que se debe captar al contribuyente y una de las mejores maneras es a través de esta "cara amable del fisco".

29.La falta de claridad y complejidad de algunos textos legislativos genera, además de una incorrecta interpretación por las autoridades y una difícil aplicación por los particulares, falta de seguridad jurídica, que convierten al sistema tributario en un obstáculo para el desarrollo y la generación de empleo, ya que se desestimula la iniciativa e inventiva de los particulares y, por ende, el propio cumplimiento de obligaciones tributarias. Por ello, la nueva Subsecretaría de Ingresos, a través de la Coordinación General de Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal, debe promover un marco tributario más simple, permanente y justo, además de buscar el cumplimiento de los principios de certidumbre y de comodidad.

30. Se debe lograr eficiencia, justicia, consistencia y uniformidad a nivel nacional en el ejercicio de la competencia tributaria. Para ello, se requiere de personal capacitado, con una gran vocación de servicio y con altas cualidades éticas. En esta medida, se garantizará un mejor servicio y la aplicación adecuada y equitativa de la norma tributaria, con lo que se incentivará el cumplimiento. Para conservar a ese personal experimentado, y calificado, y, por ende, la "memoria histórica" de la Administración Tributaria, se requiere de la instrumentación de un eficaz servicio fiscal de carrera.

Con urgencia se debe expedir un Estatuto del Servicio Fiscal, que establezca las obligaciones y derechos del servidor de carrera, así como el Código de Ética que defina el comportamiento que se espera de él. De lo contrario, la Administración se verá trunca en los instrumentos para cumplir con sus fines.

31. La Modernización deberá tender a que la Administración Tributaria cuente con la tecnología y procedimientos necesarios para cumplir adecuadamente con su función, lo que incluye el desarrollo de una base de datos permanentemente actualizada, que permita una visión integral de la gestión y una optimización de las labores, de forma que el contribuyente reciba un servicio basado en dos principios: ventanilla única y "una sola vuelta", es decir que con que se presente una vez, se resuelvan en esa ocasión todos sus problemas.

32. La Administración Tributaria, con una estructura u otra, seguirá evolucionando, como lo ha hecho desde 1821. Sin embargo, si ya se tomó la decisión de que se trascendiera a un órgano autónomo y se han realizado esfuerzos muy importantes en ese sentido, invirtiendo recursos en un momento tan difícil como el que atraviesa el país, se debe llegar al fondo en los objetivos propuestos. Sería muy lamentable que si ya se dio un paso en un sentido, se dejen las cosas a medias, puesto que si la decisión ya no es satisfactoria y se juzga ahora como errónea, se está enviando una señal equivocada a los gobernados

de que se improvisó en la decisión, además de que sería muy preocupante que otra vez se hiciera a un lado al servicio Fiscal de carrera, independientemente de que se estaría incumpliendo una ley aprobada por el Congreso de la Unión.

### **Objetivos de la Tesis**

Por principio de cuentas, se debe anotar que las hipótesis que fueron guía de este trabajo se probaron y todas resultaron pertinentes y verdaderas. Por ende, nos sirven para delimitar la frontera del conocimiento y como punto de partida a nuevas investigaciones que inicien donde termina esta tesis, ya que cada aspecto de la Administración Tributaria que se analizó merece ser profundizado, además de que por lo amplio y comprensivo del tema, hay nuevas incógnitas que despejar, que pueden ser el eje central de otros trabajos.

Por lo que respecta a los objetivos de la tesis, se considera que se cubrieron todos, aún ampliando el alcance de algunos de ellos, como se puede constatar en la lectura de los seis capítulos precedentes. Con relación al primero de ellos, en los capítulos I, III y VI se examinaron las variables relacionadas con la Administración Tributaria que inciden en el sistema tributario, así como en los procesos de instrumentación de la política tributaria y sus repercusiones en la eficacia de las acciones del fisco y en el cumplimiento voluntario.

El nuevo enfoque de la Administración Tributaria se analizó en los capítulos V y VI, en los que se detectó que encuadra en el interés de armonizar el interés general con la libertad individual que establece nuestra Constitución, pero que el ejercicio de la competencia tributaria todavía no responde totalmente a las expectativas nacionales. Asimismo, en los capítulos II, III y VI, se distinguieron los instrumentos y principios de la Administración Tributaria, tanto para promover el cumplimiento voluntario, como para fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente.

En el capítulo IV se realizó un estudio exhaustivo de la evolución organizacional de la Administración Tributaria, vista desde una óptica jurídica que nos permitió detectar sus fallas y adelantos. Cabe mencionar que el análisis no sólo se limitó a exponer los hechos, sino que se expusieron las ideas y filosofía que apoyaron cada cambio importante que sufrió la administración, lo que nos permitió apuntar carencias y aciertos.

También se examinó la estructura y organización del fisco en México, el proceso recaudatorio y el modelo tributario; así como su influencia y concatenación con la política tributaria y el esquema de Administración Tributaria Integral, lo cual se desarrolló principalmente en los capítulos I, III y V. A su vez, en el capítulo V, se realizó un análisis jurídico del Servicio de Administración Tributaria: sus antecedentes, naturaleza jurídica, implicaciones para el contribuyente, herramientas, y límites estructurales. Asimismo, se examinó al servicio fiscal de carrera y los aspectos de soporte jurídico y uniformidad de actuación en el territorio nacional.

En los capítulos V y VI se analizó si la Ley del SAT es congruente con los fines de otorgar mayor seguridad jurídica y más eficiente recaudación de ingresos. También se revisó si en el momento de iniciar sus funciones, se contaba con las facultades y recursos necesarios para poder cumplir con sus fines, lo que resultó afirmativo, así como si durante sus primeros años se han cumplido sus objetivos, encontrándose que todavía falta mucho por hacer.

De la misma forma, principalmente en los capítulos III, V y VI, se examinó el comportamiento de las diversas unidades administrativas, estructura y actuación de la Administración Tributaria, para detectar si efectivamente apoyaban al mejor desenvolvimiento de la política fiscal y si se contaba con un adecuado soporte jurídico. Aquí cabe hacer notar que el análisis se dirigió principalmente al aspecto

jurídico, sin profundizar en cuestiones técnicas referidas a contabilidad, economía, informática, etc., por rebasar todo eso el alcance de la tesis.

Adicionalmente, se abordó, prácticamente como eje central y a lo largo de todo el trabajo, el problema del incumplimiento y la conciencia fiscal, vistos desde el ángulo de la autodeterminación de los gravámenes y el cambio de enfoque que ha prevalecido la Administración Tributaria, llegando a la conclusión de que el fisco debe equilibrar su acción, de manera que cumpla con sus fines recaudatorios, al tiempo de fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes.

### **Consideraciones Finales**

Se debe reconocer, que todos los contribuyentes mexicanos cumplirán voluntariamente con las leyes tributarias cuando, además de conocerlas y tener la conciencia de que tienen la obligación constitucional de contribuir al gasto público, haya un reconocimiento general de la justicia del sistema: de que todos están pagando su justa parte y son tratados con equidad y respeto; cuando sea relativamente fácil cumplir y las leyes sean sencillas y más permanentes; los servicios sean accesibles y sensibles; los requerimientos sean simples y no sean improcedentes; y, haya una clara conciencia y apreciación de las consecuencias del incumplimiento y de la eficacia de la autoridad en su aplicación. En pocas palabras, cuando la administración se perciba como eficiente, accesible y justa.

Sin embargo, la Administración Tributaria no puede quedarse impasible mientras eso sucede. Es su labor allanar el camino a que eso suceda y, para ello, es válido concluir con la hipótesis central de este trabajo: “**si** la Administración Tributaria es dotada de verdadera autonomía de gestión, se instrumenta adecuadamente su ley, se cumplen los objetivos de ésta última, se organiza y consolida su servicio fiscal de carrera y se respetan los límites que para la autoridad tributaria fijan las leyes, **entonces** se promoverá el cumplimiento

voluntario, se reducirán los costos de cumplir, se fortalecerá la seguridad jurídica del contribuyente y se logrará una eficacia y eficiencia recaudatoria que coadyuvarán al desarrollo nacional, mediante un adecuado financiamiento del mismo.”

Toca a los siguientes investigadores profundizar en el análisis de la instrumentación del nuevo enfoque de la Administración Tributaria. Sin embargo, en un momento como el que atraviesa el país, aquellos que tuvimos la suerte de pasar por las aulas de esta Universidad, no debemos olvidar que los esfuerzos que hagamos, deben ir encaminados a, en la realidad, lograr un mejor país. El fomento del cumplimiento voluntario y el fortalecimiento de la seguridad jurídica, eje central de esta tesis, no son sino un medio para que el Estado obtenga los recursos que requiere para poder cumplir con sus fines de justicia distributiva, por lo que es en el interés de todos su logro.

No podemos olvidar que nuestra patria tiene como Proyecto Nacional, desde 1917, el convertirse en un Estado Social de Derecho, en el que, armonizando la libertad individual con el interés general, se pretende que, como lo postula el artículo 25 de nuestra Constitución Política, haya un desarrollo integral que garantice a todos los que vivimos en este país, las condiciones materiales que nos permitan un pleno ejercicio de las libertades y la dignidad establecidas para todos los mexicanos. Sería un esfuerzo desaprovechado, si quienes participamos en alguna investigación olvidamos este postulado y no lo tenemos siempre presente, para que cada trabajo signifique un pequeño grano de arena en ese camino hacia la prosperidad nacional.

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL Y HEMEROGRAFÍA

### BIBLIOGRAFÍA GENERAL

1. ACOSTA ROMERO, MIGUEL, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 3ª edición, Porrúa, México, 1979.
2. ALTERINI, Atilio Anibal, *La Inseguridad Jurídica*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993.
3. ALVAREZ ARANA, José Federico, *Programación y Selección de Contribuyentes en la Fiscalización*, INDETEC, Guadalajara, 1995.
4. ANDREOZZI, MANUEL, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo I, Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, 1951.
5. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, S.A., México, 1977.
6. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1982.
7. ASSAEL, Héctor, *Ensayos de Política Fiscal (Selección)*, Fondo de Cultura Económica, México, 1973.
8. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Plan 1995/1998*, ATO, Canberra, Australia, 1995.
9. \_\_\_\_\_, *Taxation Officer Development (TOD) 123- an Overview*, 3ª edición, ATO, Canberra, Australia, 1996.
10. BAZDRECH, Luis, *Garantías Constitucionales, curso introductorio actualizado*, 4ª ed., Trillas, México, 1990.
11. BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público. Constitucional, Administrativo y Fiscal*, tomo III, Derecho Fiscal, 5ª. ed., Buenos Aires, 1959.
12. BLUM, J. Walter y KALVEN, Hamy Jr, *El Impuesto Progresivo: Un tema difícil trad. Carlos Hernández de la Torre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1972.
13. BOHM, Peter, *Social Efficiency A concise Introduction To Welfare Economics*, Halted Press Book, John Wiley & Sons, New York, Toronto, 1973.
14. BOWEN, Bruce, y WEISBERG, Herbert, *An Introduction to Survey Research and Data Analysis*, Freeman, San Francisco, 1977.
15. BRIONES, Guillermo, *Métodos y Técnicas de Investigación para las Ciencias Sociales*, Trillas, México, 1982.
16. BUHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Trad. Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
17. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Themis, México, 1995.
18. BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 9a. ed., Porrúa, México, 1975.
19. CARNELUTTI, Francesco, *Metodología del Derecho*, Trad. Ángel Ossorio, 2ª edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, México, 1962.
20. CARPIZO, Jorge, *La Constitución Mexicana de 1917*, UNAM, México, 1980.
21. CASTRO, Juventino V., *Lecciones de Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1974.
22. CIAT, *Proyecto de Modelo de Código Tributario*, Congreso Internacional de Justicia Administrativa, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996.



23. CIAT, *Atributos Necesarios para una Sana y Eficaz Administración Tributaria*, Consejo Directivo del CIAT, París, 5 de noviembre de 1995.
24. COLM, Gerhard, *Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal*, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
25. COMMISSIONER OF TAXATION, *Annual Report, 1994-1995*, Chapter 9, "Modernisation Program", ATO, Canberra, Australia.
26. CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, Colección de Estudios Jurídicos, vol. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.
27. \_\_\_\_\_, *Curso de Política de Finanzas Públicas en México*, Editorial Porrúa S.A, México, 1977.
28. COSCIANI, Césare, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo y Jaime García Añoveros, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967.
29. CRUZ MORALES, Carlos A., *Los Artículos 14 y 16 Constitucionales*, Porrúa, México, 1977.
30. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz y GIL VALDIVIA, Gerardo, *Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal*, UNAM, México, 1981.
31. DANZIG, Elliot, *Cumplimiento Voluntario del Contribuyente, Mito o Realidad?*, XV Asamblea General del CIAT, México, 1981.
32. DE LA CUEVA, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, Porrúa, México, 1989.
33. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 10ª ed., Porrúa, México, 1981.
34. DE LA MADRID HURTADO, MIGUEL, *Estudios de Derecho Constitucional*, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A., México, 1980.
35. DE MIGUEL, Raimundo, *Nuevo Diccionario Latino-Español Etimológico*, 2ª. ed., Agustín Jubera, Madrid, 1868.
36. DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael *Diccionario de Derecho*, 20a. ed., Porrúa, México, 1994.
37. DELBECQ, Andre, VAN de VEN, Andrew y GUSTAFSON, David, *Técnicas Grupales para la Planeación*, Trad. Carlos Villegas García, 2ª edición, Editorial Trillas, México, 1995.
38. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo, Primer Curso*, 2ª ed., Porrúa, México, 1997,.
39. \_\_\_\_\_, *Compendio de Derecho Administrativo, primer curso*, Porrúa, México, 1994.
40. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, *El Derecho Disciplinario de la Función Pública*, 2ª ed., Premio INAP 1989, Instituto Nacional de Administración Pública, México, 1992.
41. \_\_\_\_\_, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, 3ª ed., México, 1996.
42. DESENTIS, *Reforma Fiscal 1998*, México, 1998, pp. 172-177 y Ortiz, Sáinz y Trón, *Boletín Sobre la Reforma Fiscal para 1998*, Ortiz, Sáinz y Trón, México, 1998.
43. DÍAZ YUBERO, Fernando, *Balance del Primer Año de Gestión de la Agencia Tributaria*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, España, 7 de abril de 1993.

44. \_\_\_\_\_, *La Agencia Estatal de Administración Tributaria. España*, Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Madrid, España, 24 de septiembre de 1991.
45. DIEZ, Manuel María, *Derecho Administrativo*, OMEBA, Buenos Aires, 1963.
46. DIEZ MORENO, FERNANDO, *Estudios de Derecho Tributario (La Potestad Reglamentaria y la Ley General Tributaria)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1979.
47. DIGUER, Hervé, "Fomento del Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias", en *Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993.
48. DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN, *La Función Recaudatoria en la Subsecretaría de Ingresos*, Ponencia Presentada en la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales, Zapopan, julio de 1983.
49. \_\_\_\_\_, *Relatoría de la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales*, (relator: Manuel Hallivis Pelayo), Zapopan, Jalisco, 16 al 20 de julio de 1984.
50. DROMI, JOSE ROBERTO, *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.
51. ECO, Humberto, *Como se Hace una Tesis*, Trad. Lucia Baranda y Alberto Clavería Ibañez, 22ª edición, Gedisa, Barcelona, 1998.
52. EINAUDI, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, Traducción de la Segunda Edición Italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Aguilar, Madrid, 1946.
53. ENCICLOPEDIA HISPÁNICA, *Macropedia*, Vol. 1, Ed. Encyclopaedia Britannica de México, México, 1993.
54. \_\_\_\_\_, *Temapedia*, Ed. Encyclopaedia Britannica Publishers, EE.UU., 1992.
55. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *Consecuencias de la Inobservancia del Principio de Proporcionalidad y Equidad en las Contribuciones (Un análisis jurídico-histórico)*, Trabajo de Ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1997.
56. FASIANI, Mauro, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Trad. Gabriel de Usera, Aguilar, Madrid, 1962.
57. FAYA VIESCA, Jacinto, *Administración Pública Federal, La Nueva Estructura*, Porrúa, México, 1979.
58. \_\_\_\_\_, *El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal*, INAP, México, 1988.
59. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, "Facultades de la Administración en la Determinación Tributaria (Liquidación, Accertamientos)", en en XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, conmemoración del 40º aniversario de la I Jornada, Tema II: Facultades de la administración en materia de determinación de tributos, Montevideo, Uruguay, 1º al 6 de diciembre de 1996.
60. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 22ª ed., Porrúa, México, 1980.
61. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 19ª edición, Porrúa, México, 1979.
62. GABRIEL BUDEBO, Mario, *Casos de Éxito en Política de Ingresos y Gastos: La Experiencia Mexicana, Organización de las Naciones Unidas*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Serie Política Fiscal, No. 69, Santiago de Chile, 1995.

63. GAITEIRO FORTES, Jaime, *La Modernización de la Administración Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dirección General, Madrid, España, 25 de marzo de 1992.
64. GARCÍA CÁCERES, Jorge, *La Seguridad Jurídica del Contribuyente*, ponencia presentada en el Tema IV del punto B (Administración Tributaria), del Foro de Consulta Popular sobre Política de Ingresos del Gobierno Federal, para el Plan Nacional de Desarrollo 195-2000, Pachuca, Hidalgo, abril de 1995.
65. GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomas Ramon, *Curso de Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, S.A, Madrid, España, 1984.
66. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel, *Derecho Fiscal-Penal*, Porrúa, México, 1994.
67. \_\_\_\_\_, *Teoría de la Infracción Fiscal Derecho Fiscal-Penal*, 1ª edición, Cárdenas, México, 1982.
68. GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, *Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial*, Editorial Tecnos, Madrid, 1970.
69. GARCÍA MACHO, Ricardo, *Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria*, Editorial Ariel, Barcelona, 1988;
70. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, t. I, Porrúa, México, 1940.
71. GARCIA OVIEDO, Carlos y USEROS MARTINEZ, Enrique, *Derecho Administrativo*, EISA, Madrid, España, 1968.
72. GARCÍA PELAYO y Gross, *Pequeño Larousse Ilustrado*, Larousse, México, 1978.
73. GARCÍA VIZCAÏNO, Catalina, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, t. I, Parte General, Depalma, Buenos Aires, 1996.
74. GIANNINI, Achille Donato., *Instituciones de Derecho Tributario*, Trad. y estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
75. GIL VALDIVIA, Gerardo, *El Federalismo y la Coordinación Fiscal*, UNAM, México, 1981.
76. GIORGETTI, Armando, *La Evasión Tributaria*, Trad. Antonio Scarano, notas de Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Buenos Aires, 1967.
77. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. 1, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1976.
78. GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Porrúa, México, 1972.
79. GORE, Al y RUBIN, Robert, *Reinventing Service a t the IRS, report of the Customer Service Task Force*, US Government, Washington, 1997.
80. GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, 6ª edición italiana, Trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959.
81. GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Cajica, Puebla, 1976.
82. HAMMER, Michael y CHAMPY, James, *Reingeniería*, Trad. Jorge Cárdenas, Norma, México, 1995.
83. HELLER, Hermann, *La Soberanía*, Trad. Mario de la Cueva, UNAM, México, 1965.
84. HERNÁNDEZ ALVAREZ, Manuel, *Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría, guía básica del curso*, INDETEC, Guadalajara, 1995.
85. HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto, FERNÁNDEZ COLLADO, Carlos y BAPTISTA LUCIO, Pilar, *Metodología de la Investigación*, McGraw-Hill, México, 1991.

86. ILLANES, Luis y MC ARTHUR DÍAZ, Leonel, *El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América*, vol. I, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, República Dominicana, agosto de 1981.
87. ILLANES, Luis, *Armonización a nivel interno de las funciones de la Administración Tributaria*, OEA, documentación técnica DT/99, presentada como ponencia en la XV Asamblea del CIAT, México, 1981.
88. \_\_\_\_\_, *Fiscalización, Cumplimiento Forzado de las Obligaciones*, vol. III, INCAFI, México, 1994.
89. INDETEC, *Colaboración Administrativa Municipal*, INDETEC, febrero de 1987.
90. \_\_\_\_\_, *Curso Sobre el Papel del Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, INDETEC, México, 1982.
91. \_\_\_\_\_, *El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, INDETEC, Guadalajara, 1995.
92. \_\_\_\_\_, *El Sistema de Participaciones Federales en México, Ejemplo Numérico*, INDETEC, Jalisco, 1994.
93. INLAND REVENUE DEPARTMENT "TE TARI TAAKE", *Profile for Change*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, noviembre de 1995.
94. \_\_\_\_\_, *Departmental Forecast Report*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, 1996.
95. \_\_\_\_\_, *Code of Conduct for IRD Employees*, INR, Wellington, Nueva Zelanda, octubre de 1992.
96. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *El impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Editorial IEF, Madrid, España, 1972.
97. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Reformas Fiscales para el Ejercicio de 1996*, Comisión Fiscal del IMCP, México, 1996.
98. INTERNAL REVENUE SERVICE, *Annual Report Commissioner and Chief Counsel Internal Revenue Service*, Washington, 1985
99. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario, Parte Sustantiva*, 2ª ed., ECASA, México, 1975.
100. JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal (en el sistema tributarios federal mexicano)*, Editorial PAC, México, sin fecha.
101. KALDOR, Nicholas *Impuesto al Gasto*, Fondo de Cultura Económica, México, 1976.
102. KANOSKY MAY, Ernesto, *Diseño de una Reforma Fiscal Optima, El caso de México*, El Colegio de México, México, 1985.
103. KELSEN, Hans, *La Teoría Pura del Derecho*, Trad. Jorge G. Tejerina, 2ª ed., Editora Nacional, México, 1979..
104. \_\_\_\_\_, *Teoría General del Estado*, Trad. Luis Legaz Lacambra, 15ª edición, Editora Nacional, México, 1983.
105. LANTONIO, D.J., *Conducta Individual y Conciencia Tributaria, enfoque antropológico*, ponencia presentada en la XVIII Asamblea General del CIAT, Cartagena, Colombia, 20 al 25 de mayo de 1984.
106. LANZ DURET, Miguel, *Derecho Constitucional Mexicano*, 5ª edición, CECSA, México, 1979.
107. LARIOS CONTRERAS, Cesareo, *Proceso Administrativo de la Fiscalización Coordinada*, INDETEC, Guadalajara, 1995.

108. LAURE, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, Trad. Manuel García-Margallo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960.
109. Lexipedia, Volumen I, A-Györ, Ed. Encyclopaedia Britannica de México, S.A. de C.V., México, 1993.
110. LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 2ª edición, Porrúa, México, 1997.
111. LÓPEZ RUIZ, Miguel, *Elementos Metodológicos y Ortográficos Básicos para el Proceso de Investigación*, UNAM, México.
112. \_\_\_\_\_, *Para Escribir Bien, normas, ejercicios e incorrecciones de ortografía y redacción*, 5ª edición, Dolver, México, 1994.
113. LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993.
114. MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 1995.
115. MADARIAGA GUTIÉRREZ, Mónica, *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI*, 2a ed., Editorial Jurídica de Chile, Chile, 1966.
116. MANSELL CARSTENS, Catherine, *Las Nuevas Finanzas en México*, Editorial Milenio, México, 1992.
117. MARGADANT S., GUILLERMO FLORIS, *El Derecho Privado Romano como introducción a la cultura jurídica contemporánea*, 4ª ed., Esfinge, México, 1960.
118. MARGAIN MANAUTOU, Emilio *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 5ª ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979.
119. \_\_\_\_\_, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 13ª ed., Porrúa, México, 1997.
120. \_\_\_\_\_, *Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938*, Porrúa, México, 1997.
121. \_\_\_\_\_, *Nociones de Política Fiscal*, Porrúa, México, 1994.
122. \_\_\_\_\_, *Nociones de Política Fiscal*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1980.
123. MARIENHOFF, Miguel S, *Tratado del Derecho Administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.
124. MARQUET GUERRERO, Porfirio, *La Estructura Constitucional del Estado Mexicano*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1975.
125. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario General*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1995.
126. MARTINEZ LOPEZ, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, 4ª ed., ECASA, México, 1982.
127. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., "Derecho Administrativo", en *Diccionario Jurídico Harla*, Volumen 3, Harla, México, México, 1996.
128. MARTINEZ RODRIGUEZ, Irma, *La Participación y el Delito Plurisubjetivo*, Editorial UNAM, México, 1973.
129. MARTINEZ VARGAS, Jorge Eugenio, *Equidad y Proporcionalidad Tributaria, Teoría del Beneficio*, México, 1992.
130. MCCORMICK, B.J., Prólogo de *La teoría de la tributación*, de Charles M. Allan, Trad. Miguel Paredes, Editorial Alianza, España, 1974.

131. MIEHLER, Kurth, *Conducta Individual y Conciencia Tributaria, Enfoque Educativo*, XVIII Asamblea General del CIAT, Cartagena, Colombia, del 20 al 35 de mayo de 1984.
132. MONTESQUIEU, *Del Espíritu de las Leyes*, Trad. Nicolás Estevanéz, Porrúa, México, 1971.
133. MORRIS, Daniel y BRANDON, Joel, *Reingeniería, cómo aplicarla en los negocios*, Trad. Cecilia Ávila de Barón, Mc Graw Hill, México, 1995.
134. MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Trad. de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
135. MUÑOZ AMATO, Pedro, *Introducción a la Administración Pública I*, Fondo de Cultura Económica, 5ª reimpresión, México, 1978.
136. MUÑOZ, Virgilio y RUIZ MASSÍEU, Mario, *Elementos Jurídico Históricos del Municipio en México*, UNAM, México, 1979.
137. MUSGRAVE A., Richard y MUSGRAVE B., Peggy, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, trad. José María Lozano I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981.
138. \_\_\_\_\_, *Public Finance in Theory and Practice*, 2ª ed., Mc Graw Hill, Nueva York.
139. MUSGRAVE, Richard, *El Futuro de la Política Fiscal*, trad. Ricardo Calle Sainz, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1980.
140. NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, 1ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.
141. NAWIASKY, Hans, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, trad. Juan Ramallo Mossanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1983.
142. NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
143. NOWAK, Norman, *Teoría y Práctica de la Administración Fiscal*, Trad. Mauricio Kitaigorodzki, Amorrortu Editores, Buenos Aires, 1970.
144. OLIVERA TORO, Jorge, *Manual de Derecho Administrativo*, 4ª edición, Porrúa, México, 1976.
145. ORTIZ, SÁINZ Y TRÓN, *Boletín sobre la Reforma Fiscal para 1997*, Ortiz, Sáinz y Trón, México, 1997.
146. PARÁS, *Estudio de la Reforma Fiscal para 1996*, Parás, México, 1996.
147. PARDINAS, Felipe, *Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*, 5ª edición, Siglo XXI, México, 1970.
148. PÉREZ BECERRIL, Leopoldo, *La Facultad Reglamentaria en el Derecho Tributario Mexicano*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.
149. PÉREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, *Derecho Administrativo*, Unidades 2 y 7, Material Didáctico de la Especialidad en Derecho Notarial en sistema abierto, División de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 1991.
150. PETIT, EUGÈNE, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Trad. José Ferrández González de la novena edición francesa, Saturnino Calleja, Madrid, 1924.
151. PICHARDO PAGAZA, Ignacio, *Introducción a la Administración Pública de México*, INAP, México, 1984.

152. PIGOU C., ARTHUR, *Hacienda Pública*, trad. Gonzálo Gunsp, sexta edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1962.
153. PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976.
154. QUEZADA ENRÍQUEZ, Moctezuma y CAMPUZANO GRANADOS, Fernando, *El Control de la Gestión en la Administración Tributaria Estatal*, INDETEC, Guadalajara, 1995.
155. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1988.
156. RAMÍREZ SOLTERO, Yolanda Cristina, "La Administración Tributaria como Garante de la Seguridad Jurídica en el Derecho Comparado", en *Contaduría Pública*, año 26, No. 300, agosto de 1997.
157. \_\_\_\_\_, *Armonización Fiscal, un estudio sobre la armonización fiscal en la unión europea y posibles aplicaciones en América del Norte como consecuencia del Tratado de Libre Comercio*, Tesis Doctoral, UNAM, México, 1997.
158. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 19ª edición, Espasa-Calpe, Madrid, 1970.
159. RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo, *Política e Impuestos, Visión Histórica*, Miguel Ángel Porrúa, México, 1989.
160. RETCHKIMAN K., Benjamín, *Política Fiscal Mexicana*, UNAM, México, 1983.
161. \_\_\_\_\_, *Teoría de las Finanzas Públicas*, UNAM, México, 1987.
162. REVIDATTI, Gustavo Alfonso, *Derecho Administrativo*, Editorial Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, Argentina, 1985.
163. RIOS VAZQUEZ, Rodolfo, *La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República y su Impugnación Constitucional*, Editorial JUS, México, 1991.
164. Robles Martínez, Reynaldo, *El Municipio*, Porrúa, México, 1987.
165. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., Harla, México, 1983.
166. ROJAS SORIANO, Raúl, *Guía para Realizar Investigaciones Sociales*, 18ª edición, Plaza y Valdes México, 1996.
167. RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Estudios Jurídicos sobre la Nueva Administración Pública Mexicana*, Editorial Limusa, México, 1981.
168. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, t. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
169. \_\_\_\_\_, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, t. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
170. \_\_\_\_\_, *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, *Introducción*, vol. Primero, *Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
171. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª ed., Cárdenas, México, 1988.
172. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 10ª ed., Tomo I, Cárdenas, México, 1996.
173. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Autoestudio de la Ley del SAT*, Editorial PAC, México, 1996.

174. SANCHEZ SERRANO, Luis, *La Declaración Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1980.
175. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Reestructuración de las Finanzas Públicas (Ingresos)*, Cuadernos de Renovación Nacional, FCE, México, 1988.
176. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, *Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal*, SHCP, México.
177. SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, *Antología de la Planeación en México*, 21 vols., FCE México, 1987.
178. Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México, 1976-1985, SPP., México, 1986.
179. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, t. I, 9ª edición, Porrúa, México, 1979.
180. SHOUP S, Carl, *Hacienda Pública*, Emilio Albi Ibañez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1980.
181. SIERRA, Carlos Justo, *Historia de la Administración Hacendaria en México*, Volumen I, 1821-1910, SHCP, México, 1970.
182. SMITH, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Vol. II (Libros IV y V), responsable de la edición por encargo del Gobierno Federal Oscar René Cruz O., América Compañía Impresora y Editora de Periódicos, Libros y Revistas, S.A., Cultura, Ciencia y Tecnología al Alcance de Todos, México, 1976.
183. SOMMERS M., Harold, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, Cuarta reimpression, Fondo de Cultura Económica, México, 1977
184. SOMMERS, Harold M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 4ª reimpression, Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
185. SPARROW, Malcolm K. *An Overview or Compliance Management in Revenue Canada*, Traducción Informal de Manuel Hallivis, Ottawa, mayo 30 de 1995.
186. SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Evolución de la Administración Tributaria en los Países Americanos, de 1961 a 1980 y Perspectivas a Futuro*, XV Asamblea del CIAT, México, Junio de 1981.
187. SULLIVAN, Clara K. *El Impuesto Sobre Valor Añadido*, Trad. Antonio García de Blas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.
188. TARANTINO, Jacinto R., *Las Penalidades Tributarias*, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1983.
189. TECLA, Alfredo J., *Metodología en las Ciencias Sociales, diseño de investigación*, 3ª edición, tomos I y II, Taller Abierto, México, 1980.
190. TENA, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 16ª ed., Porrúa, México, 1978.
191. TORO RIVERA, Juan, *Mecanismos y Medidas para evitar la Evasión y la Elusión Fiscales*, Seminario Técnico organizado por la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP, México, 9 al 13 de septiembre de 1996, p. 8
192. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, 6 volúmenes.
193. TRUEBA URBINA, Alberto, *Derecho Social Mexicano*, Porrúa, México, 1978.



194. TURABIAN, Kate, *A Manual for Writers*, 4ª edición, The University of Chicago Press, Chicago, 1973.
195. URBINA NANDAYAPA, ARTURO, "Los Delitos Fiscales en México", en *Prontuario de Actualización Fiscal PAF*, año IX, número 194, noviembre de 1997.
196. \_\_\_\_\_, *Los Delitos Fiscales en México, Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México*, t. I, Sicco, México, 1997.
197. URQUIDI L, Victor, *Política de Ingresos*, Editorial Fondo de Cultura Económica, Lecturas Número 66, México, 1989.
198. VALDÉZ COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Rosgal, S.A, Montevideo, Uruguay, 1978.
199. VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique, *Principios Generales de Administración Tributaria*, Ed. PAC, México, 1986.
200. VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de la Leyes Tributarias*, trad. Juan Martín Quevalt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España 1973.
201. VARGAS MENCHACA, José Manuel, *Manual para la Elaboración de Tesis Profesionales*, Creatividad y Diseño, S.A., México, 1993.
202. VILLEGAS, Héctor J., *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1983.
203. VILLOORO TORANZO, Miguel, *Deontología Jurídica*, UIA, México, 1987.
204. VILLOORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, ed. Porrúa, México, 1966.
205. WITKER, Jorge, *La Investigación Jurídica*, Serie Jurídica, UNAM-McGraw-Hill, México, 1997.
206. \_\_\_\_\_, *Técnicas de Investigación Jurídica*, Serie Jurídica, UNAM-McGraw-Hill, México, 1996,.
207. YAÑEZ VALDOVINOS, Macario, *Nuevas Tendencias del Desarrollo Municipal y sus Repercusiones Nacionales*, ENEP Acatlán, México, diciembre de 1981.
208. YEBRA, Perfecto, *El Poder Financiero*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1977.
209. ZONA VI (ESTADOS DE MÉXICO, DISTRITO FEDERAL, GUERRERO Y MORELOS), *Incremento a la Recaudación*, Ponencia presentada en la Segunda Reunión Anual Conjunta del Grupo Técnico de Recaudación e Informática y de Administraciones Fiscales Regionales, Puebla, agosto de 1985.
210. ZORRILLA ARENA, Santiago, *Introducción a la Metodología de la Investigación*, 16ª edición, Aguilar y Cal, México, 1996.

## HEMEROGRAFÍA

1. ACERO RODRÍGUEZ, JOSÉ GUSTAVO, "El Servicio de Administración Tributaria (SAT) La nueva cara del Fisco Federal, en el quincenario *ABZ, Información y Análisis Jurídicos*, Año III, Núm. 59, 1º de diciembre de 1997, pp. 6-11.
2. ADAME GODDARD, Jorge, *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 4a. edición, Porrúa y UNAM, México, 1991, p. 2885.

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

3. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "Planeación Fiscal contra Evasión Fiscal", en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, número 3, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, enero-marzo de 1997, pp. 11-30.
4. ÁLVAREZ ALCALÁ, Adrián, "Orientación y Asistencia al Contribuyente", *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Jalisco, julio-agosto de 1981, p. 133.
5. ASOREY, Rubén, "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario", en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación en coedición con la Universidad de Salamanca, México, 1992, pp. 311-366.
6. ATALIBA, Geraldo, "Seguridad Jurídica", Capítulo VII de la obra *República e Constituicao*, ed. "Revista dos Tribunais" São Paulo, 1985. Traducción y notas de Antonio Beliver Sánchez. En la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, pp. 227-249.
7. BEYER DE ROALANDINI, Carmen y RODRÍGUEZ PÉREZ, Alberto, "La Coordinación Fiscal y las Legislaciones de los Estados" en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 3, INCAFI, México, mayo-junio de 1982, pp. 97-126.
8. BORRAYO, Rosa, "Los Gravámenes Federales en el Sistema de Participaciones", en *Revista INDETEC*, núm. 45, Jalisco, 1986, pp. 17-24.
9. BURGOA, Ignacio, "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp. 403-422.
10. CARBALLO BALVANERA, Luis "El Control Constitucional de la Política Fiscal. Posibilidad de una Jurisdicción Constitucional de los Municipios" *Estudios Municipales*, Centro nacional de Estudios Municipales, año 1, núm. 1, México, enero-febrero de 1985, pp. 51.
11. \_\_\_\_\_, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", en el *Congreso Binacional México-España de Derecho Tributario*, San Sebastián, España, 14, 15 y 16 de abril de 1993, pp.1-32.
12. \_\_\_\_\_, "La Técnica Legislativa en el Derecho Fiscal. Los principios generales y las soluciones casuísticas. La experiencia mexicana en materia del ingreso empresarial", En la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, pp.273-291..
13. CELORIO VELA, Jesús Agustín, "Algunas Consideraciones en tomo a los Delitos Fiscales en México (el caso del Tipo Penal de Defraudación Fiscal)", en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, número 3, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, enero-marzo de 1997, pp. 31-64..
14. CIAT, "La Política Fiscal en la Administración Tributaria", título original: "Organización de la Administración Tributaria" en 26 Países Americanos, en *Trimestre Fiscal*, Año 16, número 51, Jalisco, julio-septiembre de 1995, pp. 95-107..
15. como INDETEC, Evolución de la Integración del Fondo General de Participaciones (1980-1992), en *INDETEC*, No. 100, Tomo 2, 30 de junio de 1996, pp. 199-208.
16. CORRADINE G., Jorge E., "La Informática en Apoyo de la Simplificación Tributaria", en *Trimestre Fiscal*, año 16, número 49, Guadalajara, enero-marzo de 1995, pp. 11-37.

17. COVARRUBIAS IBARRA, Gabriel, "Conferencia en relación con la Reforma al Artículo 115 Constitucional", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 4, núm. 13, Jalisco, julio-septiembre de 1984, pp. 4-6.
18. DANZING, Elliot, *Cumplimiento Voluntario del Contribuyente, Mito o Realidad?*, XV Asamblea General del CIAT, México, 1981, pp. 1-8.
19. DIGUER, Hervé, "Fomento del Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias", en *Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, 27 Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, pp. 3-27.
20. DE LA MADRID, Miguel, "Exposición de Motivos y Reformas del Artículo 115 Constitucional"; en *Hacienda Municipal*, año 3, No. 7, INDETEC, Guadalajara, enero-marzo 1983, pp. 4-15
21. DE MIGUEL, María de Jesús, "Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal", en *Revista Consultorio Fiscal*, año 3, No. 27, UNAM, marzo de 1989, pp. 63-65.
22. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "La Elusión Tributaria", en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, febrero de 1976, 29-58.
23. DELGADO PACHECO, Abelardo, "La gestión de los tributos en el marco de la nueva Agencia Estatal de Administración Tributaria", en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, pp. 12-20.
24. DÍAZ CÓRDOBA Y LÓPEZ, Roberto, "La Facultad Discrecional de la Autoridad en Materia Fiscal Penal Crítica y Propuesta", en *Revista ARS IURIS*, Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, No. 16, 1996. pp.174-176, pp. 161-180.
25. DIEP ROSAS, Jorge; NIETO MARTÍNEZ, Gerardo; ORENDAIN K., Ignacio; SALDAÑA O., Jaime J.; y ZENTENO G., Gil A., "Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria", (Trabajo que obtuvo el "Primer Premio de Investigación Fiscal") , Primera Parte, en *Investigación Fiscal*, Boletín Fiscal de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México. Número 40, 30 de Noviembre de 1993, pp. 2-25.
26. DOS SANTOS, Paulo, "Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria", *Tema 2.3: La Simplificación del Sistema Tributario y la Adecuación de la Carga Tributaria*, 29ª Asamblea General del CIAT, Lima, Perú, 27 al 31 de marzo de 1995, pp. 1-73.
27. Edmundo Moyo Porras, "la Coordinación Fiscal y el Fortalecimiento Relativo de las Entidades y Municipios de Menor Desarrollo", en *Revista INDETEC*, núm. 44, pp. 169-176.
28. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., "La Coordinación Fiscal y los Impuestos de Autos Nuevos y Tenencia Vehicular" 1997, en *Revista Respuesta*, año 2, número 09, México, marzo de 1997, p. 31.
29. ETCHEVERRY, Javier, "Organización y Gestión de la Administración Tributaria", en la *27 Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios: Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, pp. 3-20.

- 30.FLORES SOLANO, Jorge, "Evolución de la Estructura Administrativa y Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos" en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 45-57.
- 31.GAITEIRO FORTES, Jaime, "La Administración Tributaria en el Marco de la Organización de la Administración Pública", en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, pp. 1-5.
- 32.GAMAS TORRUCO, José "Federalismo y Municipalismo" en *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, Coord. José Fco. Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, Mexico, 1983, pp. 193-197.
- 33.GARCÍA CÁCERES, Jorge, "Ley de Coordinación Fiscal", en *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Guadalajara, Julio-Agosto de 1981, pp.157-158.
- 34.GARCÍA LEPE, Carlos, "Principales Modificaciones del Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, en *Revista INDETEC*, No. 101, INDETEC, Jalisco, agosto-septiembre de 1996, pp. 24-33.
- 35.GARCÍA, Emilio "Los Municipios con Zona Federal Marítimo Terrestre y sus Perspectivas de Recaudación para el año de 1987, en *Materia de Derechos del Anexo No. 1 al Convenio de Colaboración Administrativa*", en *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 7, número 22, jalisco, junio-agosto de 1987, pp. 5-12.
- 36.GARDE ROCA, Juan Antonio, "A propósito de la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria: algunas consideraciones sobre el nuevo modelo de administración tributaria, la formación y el cambio cultural, en *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos*, No. 16, Tema central, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, España, 1991, pp. 6-12.
- 37.GIL DÍAZ, Francisco, *Intervención en la CVI Reunión Nacional de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales*, en *Revista INDETEC*, No. 100, Vol. 2, 30 de junio de 1996, pp. 250-256.
- 38.GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El Principio Constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", en la revista *Lex*, 3ª época, año III, número 19, México, enero 1997, pp. 5-15.
- 39.GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria", en la obra *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Alfonso Cortina Gutiérrez*, coordinada por Antonio Jiménez González, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, pp. 125-144.
- 40.GRAVELLE, Pierre, *Adress to Public Policy Forum on Revenue Canada as an Instrument of Governance in Canadian Society*, Gobierno de Canadá, Ottawa, Marzo 28 de 1995, pp. 1-26.
- 41.Gutiérrez, Pedro, 'La Coordinación una Respuesta para el Desarrollo Administrativo Municipal', *Revista hacienda Municipal*, INDETEC, año 6, núm. 21, Jalisco, Oct-Dic. de 1986, pp. 56-59.
- 42.HERNÁNDEZ CLARO, Edmundo, "Evolución del Pensamiento de la Administración Pública", en *Memoria del Curso de Especialización Tributaria*, INDETEC, Guadalajara, Julio-Agosto de 1981, p. 115.
- 43.Hoyo, Roberto, "Las Participaciones en la Coordinación Fiscal", *Investigación Fiscal*, segunda época, INCAFI, núm. 3, México, mayo-junio de 1982, pp. 29-95..

44. INDETEC, "El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 1, núm. 1, Jalisco, 1981, pp. 10-26.
45. \_\_\_\_\_, "Aspectos Reglamentarios de la Reforma al Artículo 115 Constitucional", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 3, núm. 10, Jalisco, Oct-Dic. de 1983, pp. 4-6.
46. \_\_\_\_\_, "Considerandos con que se Presentaron los Diferentes Convenios de Colaboración Administrativa desde 1990 y Breves Comentarios a sus Rasgos Distintivos", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, 30 de junio de 1996, pp. 263-273.
47. \_\_\_\_\_, "El Programa Nacional de Fomento Municipal", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 1, núm. 1, Jalisco, 1981, pp. 40-42.
48. \_\_\_\_\_, "Evolución de la Integración del Fondo General de Participaciones (1980-1992)", en *INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, junio de 1996, pp. 199-208.
49. \_\_\_\_\_, "Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de Coordinación Fiscal (1978) extracto", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 1, 30 de junio de 1996, pp. 32-35.
50. \_\_\_\_\_, Apéndice, "Observaciones...", en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, 30 de junio de 1996, pp. 255-256.
51. \_\_\_\_\_, Contraportada, en *Revista INDETEC*, No. 100, t. 2, INDETEC, Jalisco, 30 junio de 1996.
52. INTERNAL REVENUE SERVICE, *Strategic Business Plan FY 1994 and Beyond*, IRS, Washington, EUA, 1994.
53. JENKINS, Glenn P., "Autonomía y relación en la Administración Tributaria con el resto del sector público", en *Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*, en el tema 1 *Autonomía y Relación en la Administración Tributaria con el Resto del Sector Público*, 27ª Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 19 al 23 de abril de 1993, pp. 3-23.
54. JHABVALA, Firdaus, "La Distribución de las Participaciones y los Impuestos Asignables a las Entidades Federativas 1984-1987", *Revista INDETEC*, núm. 51, Jalisco, oct. nov. de 1987, pp. 8-15.
55. LEYVA ZAMBRANO, Alvaro, "Facultades de la Administración en la Determinación Tributaria", en *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, conmemoración del 40º aniversario de la I Jornada, Tema II: Facultades de la administración en materia de determinación de tributos*, Montevideo, Uruguay, 1996, pp. 341-349.
56. MARGÁIN BARRAZA, Emilio, "La Constitución, El Principio de Seguridad Jurídica y la Materia Tributaria", en *Revista Responsa*, Año 1, número 04, Centro Universitario México, marzo de 1996, pp. 17-20.
57. MARTÍNEZ BÁEZ, Antonio, "El proceso legislativo de la Reforma Constitucional", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 57-65.
58. MAZZ, Addy, "El Principio de Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo", en *Revista Tributaria*, Tomo XX, número 117, noviembre-diciembre de 1993, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Uruguay, 1993, p.493-510.
59. MORENO PADILLA, Javier, "Relación entre los Contribuyentes y la Administración Fiscal (Comisión Nacional de Contribuyentes)", en *Grandes Temas del Derecho Tributario*, coordinador Antonio Jiménez González, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 1995, pp. 145-160.
60. MORENO, Daniel, "El tema social de los Congresos Constituyentes", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 37-55.

61. NORIEGA, Alfonso, "La reforma a los artículos 25 y 26 a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su vinculación con los Derechos Sociales y el Estado Social de Derecho", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 95-133.
62. NUÑO SEPÚLVEDA, José Angel, "Apuntes sobre la Distribución Actual de Competencias Fiscales en México", en *Revista INDETEC*, No.95, INDETEC, México, Julio-Agosto de 1995, pp. 22-27.
63. OROZCO, José de Jesús, *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 4a. edición, Porrúa y UNAM, México, 1991, pp. 2536-2537.
64. ORTIZ MARTÍNEZ, Guillermo, *Intervención del Secretario durante la presentación del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000*, El Nacional, Separata, miércoles 4 de junio de 1997, p. II a XV..
65. ORTIZ PÉREZ, Miguel, "Elementos Aplicados en la Distribución del Fondo General de Participaciones 1980-1996", en *Revista INDETEC*, No. 99, Jalisco, 30 de abril de 1996, pp. 2-13.
66. ORTIZ REYES, Gabriel, "Aproximación a la Desconcentración Institucional" en *Pemex Lex*, México, 1977, pp. 10-32.
67. ORTIZ RUIZ, Miguel, "Elementos Aplicados en la Distribución del Fondo General de Participaciones 1980-1986", en *Revista INDETEC*, No. 99, INDETEC, 30 de abril de 1996, pp. 2-13.
68. ORTIZ RUIZ, Miguel, "Reformas a la Ley de Coordinación Fiscal para el Ejercicio de 1996", *Revista INDETEC*, No. 98, Jalisco, 29 de febrero de 1996, pp. 8-16..
69. OSORNIO CORTÉS, Francisco Javier, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Vol. A-CH, 4ª edición, Porrúa-UNAM, México, 1991, pp. 107-110.
70. PHILLIPS OLMEDO, Eduardo, "Introducción al Modelo Integral de Recaudación", en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 31-44.
71. PÍREZ, Pedro, "Para el Estudio de los Municipios y la Política Regional en México", en *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 3, núm. 8, Guadalajara, Jalisco, abril-junio, de 1983, pp. 11-21.
72. PITA, Claudino, "Facultades de la Administración tributaria en materia de Determinación de Tributos", en la memoria de la *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay, 1º al 6 de diciembre de 1996, p. 131-144.
73. PRIETO FORTÚN, Guillermo, "La Reforma Fiscal Integral. Análisis y Perspectivas", en *Revista Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 1, INCAFI, México, enero-febrero 1982, pp. 29-46.
74. Ramírez Soltero, Yolanda Cristina, "*La Administración Tributaria como Garante de la Seguridad Jurídica en el Derecho Comparado*", en la Revista Contaduría Pública, No. 300, año 26, agosto de 1997, pp. 27-29.
75. REA AZPEITIA, Elías Alfonso, "La Perspectiva Tributaria del Gobierno Federal para 1996", en *Revista INDETEC*, No. 97, noviembre-diciembre de 1995.
76. RETCHKIMAN K, Benjamín, "Estado, Federalismo y Concentración en México", en el libro: *El Federalismo Y la Coordinación Fiscal*, UNAM, México, 1981, pp. 20-31.
77. REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp. 423-465.
78. \_\_\_\_\_, "Sobre la Infracción Tributaria, a la memoria del Dr. Eduardo A. Johnson Okhuisen", en *Lex*, 3ª época, año II, numero 13, México, julio de 1996, pp. 10-12.

- 79.ROCHA MENDOZA, Ricardo, "los Bienes de Dominio Público en el Marco de la Reforma al Artículo 115 Constitucional", *Revista Hacienda Municipal*, INDETEC, año 5, núm. 16, abril-junio de 1985, pp. 4-12.
- 80.RODRÍGUEZ ROCHA, Manuel, "Comentarios a la Transformación de la Gestión Tributaria Mexicana". en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, INCAFI, No. 4, julio-agosto de 1982, pp. 9-29.
- 81.ROJAS DE SOTO, Estela, *La Constitución de 1824 y el Municipio libre*, Cámara de Diputados, XLIX Legislatura, México, 1975, pp. 16-80.
- 82.SPARROW, Malcom, K., *An Overview or Compliance Management in Revenue Canada*, s/e, Ottawa, mayo de 1995, pp. 2-9.
- 83.TORO RIVERA, Juan, "Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria", *Tema 2.2: La Simplificación de los Procedimientos y Trámites Tributarios*, 29ª Asamblea General del CIAT, Lima, Perú, 27 al 31 de marzo de 1995, pp. 1-29.
- 84.VALADÉS, Diego, "La Reforma Social de la Constitución", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 9-17.
- 85.VALDÉS VILLARREAL, Miguel, "La Justicia en las Contribuciones", en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1992, pp. 9-50.
- 86.Varios autores, "Federalismo Fiscal: Responsabilidades, Atribuciones y Transferencias", en *Trimestre Fiscal*, Número 54, año 17, INDETEC, Guadalajara, Abril-junio de 1996.
- 87.VELÁZQUEZ, Yolanda"La Hacienda Municipal", *Estudios Municipales*, Centro nacional de Estudios Municipales, año 1, núm. 1, México, enero-febrero de 1985, pp. 67-82.
- 88.VILLA CALLEJA, Guillermo, "¿Qué es la Coordinación Fiscal?", en *Investigación Fiscal, Segunda Época*, No. 3, INCAFI, México, mayo-junio de 1982, pp. 17-95.
- 89.VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo, "El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano", en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad de Salamanca, México, 1992, pp. 445-578.
- 90.VILLANUEVA, Alberto, "La Importancia de las Participaciones Federales en las Finanzas Públicas", en *Revista INDETEC*, núm. 44, Jalisco, jul-ago. de 1986, pp. 166-170.
- 91.VILLORO TORANZO, Miguel, "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal", en *Tribunal Fiscal de la Federación Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp. 97-188.
- 92.WITKER, Jorge, "La función del Estado en la Economía", en el libro *Nuevo Derecho Constitucional Mexicano*, coordinado por José Francisco Ruiz Massieu y Diego Valadés, Porrúa, México, 1983, pp. 67-79.
- 93.ZARZOSA ESCOBEDO, José Antonio, "Don Roberto Hoyo: el Funcionario, el Maestro, el Hombre", en *Revista Indetec*, No. 98, INDETEC, Jalisco, 29 de febrero de 1996, p. V.

## DOCUMENTOS OFICIALES

1. COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Dictamen de Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales*, Comisión de Hacienda y Crédito Público, México, 1996.
2. Doc. 093/LVI/95 (I.P.O. año II) Dict., Poder Legislativo Federal, Cámara de Diputados, p. XVI.
3. LÓPEZ PORTILLO, José, *Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario*, Fotocopia de la Iniciativa firmada, 24 de noviembre de 1981
4. *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000*, Talleres Gráficos de México, México, 1995
5. PODER EJECUTIVO FEDERAL, Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes a 1993, Presidencia de la República, México, 1993.
6. PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Mensaje al H. Congreso de la Unión del C. Presidente de la República, Ernesto Zedillo Ponce de León, con motivo de la presentación de su primer informe de gobierno*, Diario Oficial de la Federación, 1º de septiembre de 1995, p. 57.
7. PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Global de Desarrollo 1980-1982*, Secretaría de Programación y Presupuesto, México, 1980.
8. PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994*, Poder Ejecutivo Federal, México, 1995.
9. PODER EJECUTIVO FEDERAL, *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, junio de 1995.
10. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, "Proyecto de Iniciativa de Ley del Servicio Hacendario", en *Investigación Fiscal*, INCAFI, Segunda Época, No. 1, enero-febrero de 1992, pp. 59-70.
11. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes a 1992*, Presidencia, México, 1991.
12. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, Presidencia, México, 1995.
13. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Decreto por el que se Expiden nuevas Leyes Fiscales y se Modifican otras*, Presidencia de la República, México, 1995.
14. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Decreto por el que se Adiciona y Reforma la Ley de Coordinación Fiscal*, Presidencia de la República, México, 1997.
15. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1996*, Presidencia de la República, México, 1995.
16. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *Iniciativa de Ley que Modifica Diversas Disposiciones Fiscales*, Presidencia, México, 1994.
17. PRONAFIDE, *Un rumbo definido para el crecimiento de México*, Periódico El Universal, desplegado, miércoles 4 de junio de 1997, p.3.
18. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1984-1988*, SHCP, México, junio de 1984.
19. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*, SHCP, México, 1957.



20. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Confronta de Reformas Fiscales 1997-1998*, Ley de Coordinación Fiscal, SHCP, México, 1998.
21. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos*, Diario Oficial, 19 de noviembre de 1996, Primera Sección, p. 5.
22. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Cruzada contra la Corrupción, Línea Directa...*, tríptico, SHCP, México, s/año (se difundió entre 1996 y 1997).
23. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *El Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Manzanillo, Colima, octubre de 1996.
24. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Informe de Labores 1992-1993, SHCP, México, octubre de 1993.
25. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Informe de Labores 1994-1995*, SHCP, México, Agosto de 1995
26. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Informe Hacendario*, Vol. 3, No. 9, México, enero-marzo, 1995.
27. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Manual de Organización General*, Diario Oficial del viernes 28 de noviembre de 1997, p. 1
28. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *México: Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 1997-2000*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documento obtenido en la hoja de Internet, junio de 1997, pp. 1-16.
29. SECRETARÍA DE PROGRAMACIÓN Y PRESUPUESTO, *Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994*, Secretaría de Programación y Presupuesto, México, mayo de 1989.
30. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Tríptico denominado: MAIC, SAT, México, 1998.
31. SUBSECRETARÍA DE INGRESOS, *Memoria 1987*, SHCP, México, 1987.

## LEYES

1. Código Fiscal de la Federación
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
3. Ley de Coordinación Fiscal
4. Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
5. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado
7. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
8. Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles
9. Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
10. Ley del Impuesto Sobre la Renta
11. Ley del Servicio de Administración Tributaria
12. Ley Federal de las Entidades Paraestatales
13. Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos
14. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
15. Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
16. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

## LISTADO DE ABREVIATURAS

<b>AFFs</b>	Administraciones Fiscales Federales
<b>AFRs</b>	Administraciones Fiscales Regionales
<b>CFF</b>	Código Fiscal de la Federación
<b>CIAT</b>	Centro Interamericano de Administradores Tributarios
<b>CPFF</b>	Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
<b>FCE</b>	Fondo de Cultura Económica
<b>FGP</b>	Fondo General de Participaciones
<b>ISR</b>	Impuesto sobre la Renta
<b>IEPS</b>	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
<b>INDETEC</b>	Instituto para el Desarrollo Técnico de las Hacienda Públicas
<b>ISAN</b>	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado
<b>PAE</b>	Procedimiento Administrativo de Ejecución
<b>RFP</b>	Recaudación Federal Participable
<b>RFT</b>	Recaudación Federal Total
<b>SHCP</b>	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
<b>SAT</b>	Servicio de la Administración Tributaria
<b>SECODAM</b>	Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo
<b>SPP</b>	Secretaría de Programación y Presupuesto
<b>SSI</b>	Subsecretaría de Ingresos
<b>TLCAN</b>	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
<b>TFF</b>	Tribunal Fiscal de la Federación
<b>UNAM</b>	Universidad Nacional Autónoma de México

## LISTADO DE AGRADECIMIENTOS

Se agradece a los siguientes expertos en materia tributaria su valiosa cooperación y tiempo tanto en la contestación de los cuestionarios, como en la realización del TKJ.

### TKJ

DR. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ  
MAG. PEDRO SERGIO AGUILA MENDEZ  
LIC. JORGE CORTES GONZALEZ  
LIC. PABLO CHEVEZ  
LIC. ESTEBAN DALEHITE  
MAG. ARMANDO FLORES HERNANDEZ  
LIC. JOSE DE JESUS GOMEZ COTERO  
LIC. MONICA GONZALEZ BERUMEN  
LIC. EMILIO MARGAIN BARRAZA  
LIC. JOSE LUIS TREJO PORRAS  
LIC. DIEGO YRIBARREN ARROCHA

### T.F.F.

MAG. LUIS H. DELGADILLO GUTIERREZ  
MAG. RUBEN AGUIRRE PANGBURN  
MAG. JORGE GARCIA CACERES  
MAG. LUIS MALPICA DE LA MADRID  
MAG. LEOPOLDO ROLANDO ARREOLA ORTIZ  
LIC. GRACIELA BUENROSTRO PEÑA  
MAG. ARMANDO FLORES HERNANDEZ  
MAG. MA. ISABEL GOMEZ MUÑOZ  
MAG. RAFAEL ¡BARRA GIL  
MAG. CELINA MACIAS RAYGOZA  
MAG. JOSE SERGIO MARTINEZ ROSASLANDA  
LIC. ENRIQUE MOLES OROZCO  
MAG. LUCILA PADILLA LOPEZ  
MAG. MANUEL QUIJANO MENDEZ  
MAG. ENRIQUE RABAGO DE LA HOZ  
LIC. VERONICA SARMIENTO FARRET  
MAG. MIGUEL TOLEDO  
MAG. AVELINO CARMELO TOSCANO TOSCANO

## SAT

LIC. LUIS MARIO AGUILAR Y MAYA  
LIC. MIGUEL GOMEZ BRAVO TOPETE  
ACT. ANGEL RAMIREZ  
ING. LUIS F.ALVIDREZ MUÑOZ  
LIC. MELCHOR AYALA SALAZAR  
LIC. RODOLFO BARAJAS  
DR. JOSE BARRERA  
LIC. FERNANDO BENITEZ BRIBIESCA  
LIC. MA. NORA CABALLERO BERDEJO  
LIC. VIRGINIA CASANOVA MADRIGAL  
LIC. CARLOS CORONA PEREZ  
LIC. MA. DE JESUS DE MIGUEL CALZADO  
ING. VICTOR M.ESPINOSA BALDERAS  
LIC. JORGE FORASTIERI MUÑOZ  
LIC. GUILLERMO GONZALEZ AVILA  
LIC. MONICA GONZALEZ BERUMEN  
LIC. BLANCA ESTELA JIMENEZ  
LIC. DAVID JIMENEZ  
LIC. SALVADOR LAZCANO  
LIC. CARLOS LEDESMA SEGURA  
LIC. FERNANDO MARTINEZ COSS  
LIC. CARLOS MARTINEZ ZAMORA  
LIC. ALEJANDRO MORENO O.  
C. P. CELIA MONROY  
LIC. CARLOS MOTOLINIA  
LIC. JOEL FRANCISCO PEREZ GARDUÑO  
LIC. EDUARDO J. RAMIREZ LOZANO  
LIC. MAURICIO RODRIGUEZ RAMOS  
LIC. RODRIGO PULIDO R.  
LIC. ALBERTO REAL BENITEZ  
LIC. EFREN TENORIO  
LIC. JOSE LUIS TREJO  
LIC. DIEGO YRIBARREN

## DESPACHOS

C.P. LUIS ARGÜELLES ROSENSWEIG  
C.P. MARIO CALDERON DANIEL  
LIC. JORGE COVARRUBIAS  
LIC. JOSE DE JESUS GOMEZ COTERO  
LIC. JUAN CARLOS IZAZA

LIC. EMILIO MARGAIN BARRAZA  
LIC. RAUL PATRICIO O'FARRIL  
LIC. GABRIEL ORTIZ GOMEZ  
LIC. RAUL PRADO  
DRA. YOLANDA CRISTINA RAMIREZ SOLTERO  
LIC. EDUARDO REVILLA  
LIC. MANUEL SAINZ  
LIC. MANUEL SCAPACHINI  
DR. ARTURO URBINA NANDAYAPA  
LIC. FERNANDO VEGA  
C.P. RAUL YBARRA YZUNZA