



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

La Elusión Fiscal en una de sus manifestaciones vista como una problemática recurrente en el ámbito de las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares.

TESIS Y EXAMEN PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

GUSTAVO ALONSO ZAVALA QUINTERO

ASESOR: MAESTRA EN DERECHO IRENE DIAZ REYES

Octubre 2010.



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.

OBJETIVO

Analizar y proponer una solución a la problemática que se presenta de manera recurrente en las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares, como el aprovechamiento que efectúan algunos Contribuyentes de las deficiencias técnico-jurídicas de la Ley Procesal Fiscal que en el caso de recurrir a los Medios de Defensa, ocupan dichas deficiencias como una forma de Eludir al Fisco.

JUSTIFICACIÓN

Las razones que motivaron la realización de esta Tesis, nacen principalmente del interés que me surge de analizar y encontrar una solución a la serie de problemáticas que en la práctica fiscal se presentan dentro de las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares como lo es el aprovechamiento de las lagunas y deficiencias técnico-jurídicas de la Ley que en este caso específico se refiere a la deficiencia técnico-jurídica existente en el **Artículo 16 fracción II**, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, artículo que si se analiza a fondo; permite al Contribuyente incumplido que recurre a los Medios de Defensa, con una intención dolosa y como una salida para reducir su carga fiscal; Eludir al Fisco.

A través de revertir la carga probatoria a la Autoridad Fiscal respecto de las notificaciones y actos o resoluciones administrativas que dan origen a los créditos fiscales requeridos por la Autoridad que en la práctica fiscal al manifestar el Contribuyente solo conocer la existencia de los créditos fiscales requeridos, sin especificar como se hizo conocedor de los actos y constancias de notificación que le dieron origen a dichos créditos; así mismo sin existir ningún supuesto normativo que lo obligue a demostrar como se hizo conocedor de dichos créditos fiscales y que sin especificar lo relativo a los actos que le dan origen a dichos créditos, esté los desconoce y los impugna para que una vez en la instancia procesal correspondiente la Autoridad Fiscal, acredite su legal emisión; pero si por la carga de trabajo principalmente, a la Autoridad Fiscal, le es imposible acreditar en tiempo y forma, todas o algunas de las constancias de notificación así como las resoluciones administrativas impugnadas, al finalizar el Juicio de Nulidad; la Sentencia objeto de dicho juicio le será favorable, obteniendo con ello, el evitar pagar en total o en parte los créditos fiscales que de antemano claramente es sabedor de su legal emisión y requerimiento, pero que se aprovecha del beneficio que la Ley le confiere, con el firme objetivo de eludir al fisco, ocasionándole con dicha conducta daños graves al Estado, principalmente en el cumplimiento de sus cometidos para con sus gobernados.

Así mismo, otro motivo importante para la realización de esta Tesis, es una concientización dirigida a la Autoridad Fiscal respecto de la persecución desmesurada e intensiva que comúnmente efectúa

para con el Contribuyente, principalmente en lo que respecta a su actuar y proceder como Autoridad Fiscalizadora y Recaudadora, primordialmente cuando la estabilidad financiera y liquidez de la Empresa propiedad de dicho Contribuyente, no sea lo más solvente, ocasionando a su vez con ello, un detrimento en el Patrimonio del Contribuyente y que en ocasiones recurre esté a tomar medidas que no son lo más adecuadas, como el aprovechamiento de las deficiencias técnico-jurídicas de la Ley, cometiendo conductas encaminadas clara y dolosamente a evadir al Fisco eludiéndolo, ocasionándole un daño grave al Estado.

Lo anterior, encuentra su fundamento en todas y cada una de las Fuentes Bibliográficas, Hemerográficas, la Constitución Federal, las Leyes Federales y Locales así como las demás fuentes consideradas; citadas en el apartado correspondiente de la presente Tesis.

ÍNDICE

Agradecimientos.....	7
Preámbulo.....	11

CAPITULO I

MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS RELACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS EN MEXICO.

1.1. Análisis del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.	111
--	-----

CAPITULO II

MARCO LEGAL DE LAS RELACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS EN MEXICO.

2.1. Las Relaciones Tributarias en México y su vínculo jurídico para con los ciudadanos.	134
2.2. Análisis del Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación vigente.....	157
2.3. Análisis de la Reforma Fiscal de 2008 y sus implicaciones en la práctica fiscal.....	160

CAPITULO III

LA ELUSION FISCAL EN UNA DE SUS MANIFESTACIONES EN LAS RELACIONES JURIDICO- TRIBUTARIAS ENTRE EL ESTADO Y LOS PARTICULARES

3.1. Análisis de las Particularidades de la Elusión Fiscal, como se presentan en el campo práctico del Litigio en materia Fiscal y en el ejercicio de las Facultades Económico-Coactivas de la Autoridad Fiscal y sus implicaciones con el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.....	167
--	-----

CAPITULO IV

PROPUESTA

4.1. Modificación Legislativa al Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo a efecto de evitar se utilice como un medio para eludir al Fisco.....	203
---	-----

CONCLUSIONES.....	214
--------------------------	------------

FUENTES.....	224
---------------------	------------

AGRADECIMIENTOS

En Primera Instancia, me enorgullezco de haber llegado a este momento el cuál simboliza en mi vida una de tantas metas que contemplo lograr, personal y profesionalmente.

Así mismo tengo la firme convicción de que esta Tesis, (elaborada por alguien que formado por está Alma Mater, está Honorable Casa de Estudios) sea una obra objetiva y enriquecedora principalmente en lo que a su rubro respecta y que con la ética y el profesionalismo con el que siempre me he conducido, logré alcanzar el fin último de esta Tesis y así mismo esta obra se consolide como un medio que sirva para contribuir al acervo bibliográfico de esta Máxima Casa de Estudios y al acervo cultural y académico de quién tenga la oportunidad de leerla y estudiarla.

A su vez deseo con ahincó que esta Tesis además de estar orientada para los fines antes mencionados, también sirva como un destello de luz que ilumine la oscuridad en que se encuentran algunas Autoridades Fiscales como en este caso específico el Instituto Mexicano del Seguro Social principalmente en materia procesal fiscal y pueda contribuir para mejorar algunos aspectos técnico-jurídicos que afectan

*gravemente su Defensa Fiscal derivada de los Juicios de Nulidad que los Patrones interponen en su contra y que en la mayoría de los casos debido a esas deficiencias, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resuelve de manera favorable para el Patrón y desfavorable para el IMSS, ocasionándole graves daños en primera instancia al propio Instituto en lo que respecta a su recaudación y cumplimiento de sus funciones y en un segundo plano pero el más importante al Propio Derechohabiente que al perder el IMSS cientos de Juicios en materia fiscal; ello provoca que ya no se puedan hacer exigibles al Patrón los créditos fiscales que se le adeudan a dicho Instituto y este a su vez no pueda cumplir a cabalidad con sus fines que es **proporcionar la Seguridad Social que requieren todos los mexicanos de manera optima y de calidad.***

*En este acto **Agradezco Fraternamente** a quienes fueron parte de mi formación Personal.*

A mi Señora Madre

Guadalupe Quintero Torres

A mi Señor Padre

Gustavo Alonso Zavaleta Vidales

Y A mi Señora Abuela Materna

Socorro Torres Munguía (finada)

*Así mismo es para mí de suma importancia con el debido respeto, citar y de igual forma extender un **Saludo Fraterno y un Agradecimiento Pleno**, a quienes fueron y han sido parte de mi formación como Abogado durante mi estancia en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México, como en los Centros de Trabajo en que me he desarrollado Profesionalmente.*

A mi Profesora de la Clase de Derecho Administrativo I y Asesora de Tesis

Maestra en Derecho

Irene Díaz Reyes

A mi Profesor de la Clase de Derecho Penal I, Derecho Agrario y Seminario del Sistema Político y Económico de México

Licenciado en Derecho

Andrés Oviedo de la Vega

A mi Amigo Abogado del Departamento Contencioso Fiscal de la Delegación Regional Oriente del Estado de México del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Licenciado en Derecho

Edgar Valverde Molina

*Y A mi Amigo Abogado Titular de la Firma Corporativo
Jurídico Empresarial JASZAM Sociedad Civil.*

Licenciado en Derecho

Jorge Aurelio Sánchez Malagón

Para finalizar solo aludo a lo siguiente:

“Abogado no es aquel que desde el primer resplandor del amanecer porta las indumentarias que lo distinguen, para alardear el ego de lo que dice ser...Sino es aquel que la Abogacía, la concibe como un valor entendido y la extiende al plano de su vida cotidiana, más no solamente al mezquino sendero de su interés y opulencia”

Atentamente

GUSTAVO ALONSO ZA VALETA

QUINTERO

Año: 2009

PREÁMBULO

Espero que esta Tesis sea una investigación que logre ser el conducto para analizar, demostrar y posteriormente proponer una solución a la problemática que la misma plantea. En su capitulado correspondiente.

Es entonces que aunando al contenido de la presente Tesis, es de relevancia mencionar que desde una perspectiva general, pretendo llegar al punto más específico de la problemática y a su vez plantear una solución al conflicto de intereses en el que se encuentran inmersos los sujetos relacionados en dicha situación. En este caso “La Relación Jurídico-Tributaria” entre el Estado y los Particulares y una de sus consecuencias que es la Elusión Fiscal, una problemática constante y recurrente.

Bueno para comenzar trataré los antecedentes históricos de las Relaciones Tributarias en la época Pre-Románica, es decir; la forma en que se presentan las primeras manifestaciones de las Relaciones Tributarias entre el Gobernante y los Gobernados y su vinculación con los Códigos ó Códices existentes en Culturas predecesoras a Roma, como (*Babilonia, Egipto y Grecia principalmente*) tales como El Código de Hammurabi y La Ley del Tali3n en Babilonia, Los Decretos de Horemheb y Los Decretos de Coptos en Egipto, El Código de Sol3n en Grecia por citar los más importantes.

También hago mención de las Relaciones Tributarias existentes en Roma y su vínculo con los diferentes periodos en que se estableció la Cultura Romana entre ellas las surgidas en el periodo del Derecho Antiguo (*la costumbre, Las Doce Tablas*) del Derecho Clásico, del Derecho Post-Clásico y del Derecho de Justiniano; y su evolución al paso del tiempo y así mismo sus aportaciones a los Sistemas Jurídicos Occidentales en materia Tributaria y su trascendencia en el Derecho Mexicano.

Aunado a lo anterior brevemente menciono como se presentan las Relaciones Tributarias en el Medioevo; a través de las formas de ejercer el Poder y su avance logrado al arribar la etapa Renacentista que vino a cambiar radicalmente todo lo conocido hasta ese momento, principalmente en lo concerniente al ejercicio del Poder y por ende las formas en que se estructura y operan las Relaciones Tributarias entre los Gobernantes y los Gobernados. Lo cual dará la pauta a las nuevas manifestaciones de las Relaciones Tributarias en Monarquías como (*España e Inglaterra*) lo cual posteriormente dará cabida al análisis efectuado a las Relaciones Tributarias de los Estados ya conformados como Estado-Nación, entre ellos (*Francia, y Estado Unidos*).

Para que en última instancia se traten los antecedentes históricos de las Relaciones Tributarias, tal y como se presentaron en los periodos Prehispánicos y posteriormente en los Periodos "Virreinal, del México Independiente, de las Etapas de la Reforma y El

Porfiriato hasta llegar al Periodo Revolucionario, Post-revolucionario y hasta nuestros días”.

Consecuentemente, analizaré el Marco Constitucional de las Relaciones Tributarias en función del texto Constitucional que es el firmado por el Constituyente de 1917 el cual es el vigente y bajo el cual se rigen las Relaciones Tributarias en nuestro Sistema Jurídico.

Así mismo haré énfasis en el Artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, mismo que es el Origen Jurídico del rubro de la presente Tesis y el argumento sólido, así como la justificación legal de la misma, ya que constituye la Fundamentación Constitucional de las Relaciones Jurídico-Tributarias entre el Estado y los Particulares, en este caso de la Autoridad Fiscal y los Contribuyentes.

Ahora después de haber realizado un estudio General de las Relaciones Jurídico-Tributarias entre el Estado y los Particulares que es el origen de esta Tesis, comenzando por los antecedentes más remotos hasta el Marco Constitucional y Legal emanado de nuestro Sistema Jurídico, procederé a profundizar específicamente en el tema medular del cuerpo de esta Tesis. Que en este caso es La Elusión Fiscal desde una de sus manifestaciones, principalmente cuando se recurre a los Medios de Defensa, por citar alguno; **El Juicio de Nulidad.**

El cual se analizará desde lo concerniente a su interposición ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y como el Contribuyente incumplido

puede aprovecharse de las deficiencias técnico-jurídicas de la Ley, en este caso de la Ley Procesal Fiscal o mejor conocida como Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo específicamente en el artículo 16 fracción segunda cuyo contenido tiene una laguna jurídica que le permite al Contribuyente doloso eludir al Fisco al Impugnar de manera constante los créditos fiscales que la Autoridad Fiscal le requiera legalmente y que en la mayoría de las ocasiones son legalmente emitidos y notificados; sin embargo en una práctica constante el Contribuyente incumplido los desconoce desde su origen, con el firme objeto de eludir sus obligaciones fiscales.

Además haré énfasis en el análisis crítico-demostrativo de la manera en que se presenta en el campo práctico, La Elusión Fiscal primordialmente en las Relaciones Jurídico-Tributarias entre el Estado y los Particulares, específicamente en el campo del Litigio Fiscal.

Después expondré algunos datos técnico-jurídicos que muestran la gravedad de la problemática que se presenta día con día en México debido al incumplimiento de las obligaciones fiscales (*principalmente las de pago, evadiendo al Fisco con ello*), lo que por ende da como resultado una de las tantas salidas erróneas a la carga fiscal de los contribuyentes, como lo es la Elusión Fiscal, a través del aprovechamiento de las deficiencias técnico jurídicas de la Ley Procesal Fiscal que provoca graves consecuencias al Estado como es la insatisfacción de las necesidades colectivas, provocado tanto por la inadecuada recaudación de la Autoridades Fiscales, como el

proceder del Contribuyente mediante la Elusión Fiscal; lo cual trae consigo que no se cumplan los cometidos del Estado a cabalidad, pues como lo establece el numeral Constitucional 31 en su fracción IV, el cual plantea que el gasto público se sufragara con las contribuciones recaudadas, mismas a las que tiene derecho la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios con las modalidades que el mismo numeral estatuye y que a la letra establece.

Artículo 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.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Desde tiempos remotos el hombre comenzó siendo Nómada, no estando establecido en un lugar fijo y por ende no tenía formas de organización sólidas. Solo recolectando y cazando animales para su sobrevivencia. Cuando el hombre logra establecerse en un lugar fijo, aunado a ello sustituye la recolección para adoptar la agricultura, lo cual consolida totalmente su estabilidad y le permite pensar en establecerse pero con formas de organización que le permitan desarrollarse.

Por ello el hombre por su necesidad de asociarse y de convivir con sus semejantes, ha tenido la necesidad de organizarse y por ende de plantearse formas de convivencia que le permitan poder

interactuar con los demás miembros de su comunidad de manera armónica, con el fin de lograr otros objetivos como comunidad; ello con la más firme intención de avanzar y evolucionar en pro de su superación tanto individual como colectiva.

Es entonces que el hombre previamente a la existencia de un Gobierno ó del Estado mismo, inicia instituyendo diferentes formas de organización política, social y económica los cuales fueron el antecedente a las formas de organización nacidas de Regímenes Imperialistas, Feudalitas y los originarios de la conformación del Estado como tal.

Entre las formas de organización más trascendentes citare las siguientes:

- Organización Política: generalmente el hombre se organizó políticamente en Comunidades que como su nombre lo cita eran Comunas en las cuales todo lo materialmente existente dentro de ellas pertenecía, a toda la comunidad, es decir; no existía un sentido de la propiedad privada como el que existió posteriormente, mismas que como jerarca tenían a un hombre sabio ó a un sumo sacerdote de edad avanzada y de conocimientos bastos de entre los miembros de la comunidad.
- Organización Social: así mismos su organización social se dividían en Tribus, que en la mayoría de los casos como se menciono anteriormente eran jerárquicamente dirigidos por un hombre Sabio ó por el sumo sacerdote, quien normalmente destacaba de entre los demás miembros de la Comuna. Su religión era generalmente Politeísta.
- Organización Económica: previamente al surgimiento de las civilizaciones conocidas como más antiguas; el Hombre práctico muchos años lo que fue el Intercambio ó el Trueque, - *que fue una de las primeras y más trascendentes en ese momento*-; formas de organización económica en la que el hombre llevo a cabo sus relaciones principalmente económicas entre sus semejantes.

Después cuando surgen las primeras civilizaciones tales como Babilonia y Egipto da un cambio radical a lo ya conocido y es entonces cuando sin existir hasta ese momento la figura del Estado como ente regulador de las relaciones entre gobernantes y gobernados. Ya se visualizan las formas en que se presentan las relaciones entre el Reino y sus gobernados y con apoyo de los Códices ó Códigos existentes, comienza la forma en que se presentan las Relaciones Tributarias entre gobernante y gobernados. *Toda vez que como ya es sabido, un Estado o un Gobierno no puede operar si no se allega de recursos en este caso económicos y así mismo los gobernados tienen la obligación de contribuir en (sentido lato) con su gobernante, en beneficio del Reino, pero claro, es importante considerar que este supuesto, no puede ser entendido como tal, sino hasta la existencia del Estado-Nación, que es cuando jurídicamente nace esta obligación de los gobernados para con el Estado, pero bueno es una referencia importante para dar seguimiento al tratamiento planteado en este capitulado.*

Por citar un caso en **Babilonia**, al inicio de lo que se convertiría en una fuerza imperial de la región de Mesopotamia hoy mejor conocida como el Medio Oriente ó Irak, cuando arriban y adoptan tanto las costumbres como la lengua de la región, el grupo conocido como los *amorreos* ó también conocidos como *sumerios* cobra más auge e importancia esta civilización, consolidándose como se menciona antes como una fuerza potencial de la región, y siendo hasta la sexta Dinastía de donde surge el Rey *Hamurabi*, quien sería el creador del primer código conocido en la historia de la humanidad.

Es así que en dicho código no existe expresamente un vinculo en las relaciones tributarias entre el reino y sus habitantes, sin embargo; al existir un gobernante soberano y supremo como lo era el Rey; se sobreentendía la existencia de las Relaciones Tributarias entre el Reino y sus habitantes a tal grado que existía en esta civilización un *visir* ó recaudador que se encargaba de recaudar tributos en especie obviamente, toda vez que en ese momento aún no existía la moneda, que como mencionaremos

más adelante; será cuando aparezca, uno de los conductos más idóneos para el cobro de los Tributos.

Dicho código conocido como *El Código de Hamurabi* el primer código en la historia de la humanidad, era un ordenamiento que más que regular las Relaciones Tributarias, regulaba las relaciones de la vida cotidiana entre los integrantes de la civilización babilonia ante actos como:

-La jerarquización de la sociedad (hombres libres; *-awilum-*, *siervos -mushkenum-* esclavos *-wardum-*)

-Los salarios (*según los trabajos realizados*)

-Los honorarios (por ejemplo del Médico, según atiende a un hombre libre ó a un esclavo)

-La responsabilidad profesional (*principalmente si un arquitecto construye un edificio y se desploma sobre sus ocupantes, se vuelve acreedor a la pena capital*)

-La función Judicial (*la justicia la impartían los Tribunales y se podía apelar al Rey, los fallos se debían plasmar por escrito y las penas se imponían generalmente **pecuniariamente***) sin embargo; en algunos casos se aplica el *Talión* como una categoría de aplicabilidad de la norma, la cual consistía en aplicar la misma conducta del agresor sobre él mismo. Pero esta modalidad tenía sus peculiaridades; por ejemplo, que si se aplicaba se tenía que aplicar a un hombre con la misma calidad que su agresor, es decir, socialmente tenían que pertenecer a la misma clase social.

-La venta de algún objeto robado¹

-La alteración de pesas y medidas

¹ Tapia Tovar José, *“La Evasión Fiscal”*, Edit. Porrúa, México, D.F., 2000, pág.218.

Finalmente se trataban delitos tales como el robo, el homicidio, el daño a la propiedad (*que si analizamos a fondo, podría entenderse que este último, sería el precedente a la afectación que se podría causar a la comunidad, en el supuesto de que existiera un ordenamiento que regulara las Relaciones Tributarias entre el Reino y los gobernados en esa civilización, pero solo podría servir de referencia*).

A su vez se regulaba lo concerniente a los derechos de la mujer y de los menores.

Aún cuando regulaba las conductas de los pobladores de esa comunidad, cabe señalar que no expresa claramente un vínculo para la tributación entre los gobernados y el Reino, pero como se explicó anteriormente, debido a la necesidad del Reino de allegarse de recursos, es posible presumir que si existían Tributos que establecieran las formas de llevar a cabo las actividades como el comercio, por citar uno. Y no olvidar que al existir la presencia de un Rey que ejerce su Poder sobre dicha región, es indudable que los Tributos tuvieron que existir, fuera entre los tributos que otorgaran los hombres libres (*awilum*) o los siervos (*mushkenum*) dos de las clases existentes en ese reino ó incluso hasta los tributos rendidos por pueblos aledaños que se encontraran sometidos a Babilonia.

Durante el esplendor de la civilización Babilonia y hasta antes de la invasión y conquista de los Persas, sobre Babilonia se practicaron por primera vez los censos que se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los tributos pagados por sus pobladores, podría decirse que en materia tributaria es el antecedente más avanzado dentro de la civilización Babilónica en materia de Contribuciones.

A diferencia de Babilonia, **Egipto** otra de las civilizaciones más importantes del mundo antiguo en los diferentes periodos en los que se desarrollo y estableció dicha cultura, fue en el periodo Pre-dinástico aproximadamente en el año 3100 a.C. cuando comenzó a establecer Relaciones Tributarias entre sus pobladores y el

Imperio, es entonces que el Imperio de ese periodo impuso diversos tributos que al no existir moneda; eran pagados en especie, con trabajo o con mercancías.

El *Tyaty* era el responsable del sistema impositivo en nombre del Faraón a través de su departamento. Como podemos percatarnos aquí ya se configura una de las formas en que se presentan las Relaciones Tributarias entre los pobladores y el Imperio denotando una presencia institucional, de una persona encargada de la recaudación de los impuestos.

Con ello podemos notar que tanto en Babilonia como en Egipto siempre existieron las Relaciones Tributarias entre los gobernantes y el Imperio, solo que ambas disienten en que Babilonia no lo tenía debidamente regulado *-aún cuando ya existía un código que regulaba las relaciones de la vida cotidiana entre el Reino y sus gobernados-* era una situación más **implícita** que **expresa** y en Egipto fue de igual forma; solo que entrando ya a la etapa dinástica en la **Dinastía VI** con el Faraón *Pepi II Neferkare*, se establece por primera vez expresamente en papiro, un Decreto que establece las reglas de las Relaciones Tributarias entre Egipto y sus gobernados.

Entonces el avance trascendental en materia de contribuciones, en el cual como se menciono antes ya se materializa y se expiden expresamente las disposiciones que regulan las Relaciones Tributarias fue hasta la etapa Dinástica, exclusivamente en la **Dinastía VI**, que con el Faraón *Pepi II Neferkare*, surge la primera manifestación escrita de una norma jurídica que regula algunos aspectos de las Relaciones Tributarias entre la población y el Imperio.

Los *Decretos de Coptos* emitidos en papiro por el Faraón *Neferkare*, imponen una exacción impositiva principalmente sobre alimentos de personas, bestias para sacerdotes, escribas y magistrados; así como la confiscación de sus tierras si incumplen los decretos. Decretos que establecen dicha imposición para la formación de una fundación en pro de una estatua monumental que se encontraría en el Templo de *Min*.

Ya para el año 1300 a.C. en el periodo del Imperio Nuevo, al final de la **Dinastía XVIII**, se escriben los *Decretos de Horemheb*, los cuales modifican lo antes conocido, y se consideran como la base de muchos sistemas legales posteriores, dichos decretos son en relación con la presente Tesis uno de los antecedentes más relevantes, toda vez que es en ellos, en los cuales se establecen penalidades por primera vez, relacionadas con actos de corrupción y abuso de poder por parte de los funcionarios públicos implicados en dichas conductas antijurídicas, principalmente en el cobro de contribuciones y las consecuencias de dichas conductas como **“el de robar cosechas y ganado de los campesinos”**, con el pretexto del incumplimiento en el pago de las contribuciones por parte de los gobernados. En el que dicho castigo consistiría desde cien bastonazos, hasta el corte de la nariz y si el involucrado fuera un juez que funja como cómplice del *Tyaty* o del recaudador de impuestos ambos serán acreedores a la pena de muerte. Como es evidente, esta figura jurídica de ese momento, comparándose con lo conocido actualmente, podría afirmarse que es en ese momento cuando históricamente surge el antecedente a las penalidades por concepto de delitos en materia fiscal que enfatizando lo anterior son los *Decretos de Horemheb* los que vienen a regular dichas conductas.

Notaremos que las Relaciones Tributarias en las diferentes civilizaciones antes estudiadas presentan cambios radicales conforme pasan los años y son el antecedente histórico idóneo para dar paso a lo que se presentaría en culturas posteriores a Babilonia y Egipto, ya que tanto en Babilonia como en Egipto el Sistema Tributario que ambas civilizaciones presentaban eran de carácter impositivo sin la explicación de que era una obligación del ciudadano para con su Imperio, y no regulado (es decir; los gobernados o súbditos estaban obligados a pagar tributos al Rey de manera directa y se efectuaba en especie debido a la inexistencia de la moneda, así como el fin para el que eran recaudados, el cual era más para cumplir caprichos y lujos del Rey ó en su caso la construcción de edificios ostentosos y monumentales más para demostrar materialmente su poderío que para una función social como proporcionar servicios a los gobernados, pero bueno es entendible eso ya que en esos años la

concepción de democracia o ciudadanos de derechos y obligaciones, todavía ni siquiera se pensaba) salvo los últimos años del Imperio Egipcio, en el cual evidentemente cambio esa situación.

Pero es hasta que se presenta la cultura Griega, cuando las Relaciones Tributarias se manifiestan más como las conoceremos en tiempos posteriores y ¡cómo no!, sería de esa forma, toda vez que Grecia como una de las culturas más importantes del mundo occidental ha realizado aportaciones trascendentes a los sistemas jurídicos actuales y si a eso le aunamos su incorporación a Roma, cultura madre de la mayoría de los Sistemas Jurídicos vigentes, es entonces que podemos notar su gran parecido y organización de dichas relaciones entre los gobernados y el Estado.

La estructura política de la antigua Grecia, principalmente en el periodo Arcaico e inicios del periodo **Clásico**, estaba constituida por una persona que ejercía su soberanía sobre dicha civilización; pero de forma acotada que era: **el Rey**² que a diferencia de los Reyes de Babilonia y los Faraones de Egipto, no tenía un poder absoluto, toda vez que sus decisiones eran analizadas, estudiadas y en algunos casos aprobadas por el **Consejo de Ancianos**, que era un organismo que vigilaba y regulaba la actividad del Rey en el ejercicio del Poder; quienes no permitían que el Rey ejerciera arbitrariamente su Poder, y con ello conforme van pasando los años y Grecia va entrando al periodo Helénico, la figura del Rey comienza a disminuir su importancia, a tal grado que el Rey no podía ser designado por su antecesor era elegido democráticamente por los ciudadanos de la *polis*.

Atendiendo a lo anterior en Grecia existió un departamento que era parte de la realeza y que se encargaba de la recaudación de impuestos, principalmente en materia de comercio de mercancías del mar, toda vez que Grecia por su característica marítima debido a sus litorales que conforman su territorio era lo que más explotaba en ese momento.

² Burgoa Ignacio, *“Derecho Constitucional Mexicano”*, Edit. Porrúa, México D.F. 1989, pág.495.

En Grecia existieron diversos juristas que hicieron bastantes aportaciones a la creación de normas jurídicas que permitieran la convivencia y el desenvolvimiento de los ciudadanos de manera armónica, pero fue hasta que en el año 500 a. C. que el Jurista llamado **Solón**³, crea el Código conocido por llevar su nombre “*Código de Solón*” en el cual aprovechando la existencia de las primeras manifestaciones de la democracia en el sistema de gobierno de Grecia, comienza dicho ordenamiento a regular las Relaciones Tributarias principalmente en materia de impuestos sobre el comercio, una de las actividades más importantes de Grecia. Que con la creación de la moneda griega, esta se convierte en el conducto idóneo para la recaudación de impuestos.

Así es que en Grecia, cambia radicalmente la concepción de las Relaciones Tributarias entre los gobernados y el Estado ya que aquí a diferencia de Babilonia Y Egipto, los impuestos en este caso si estaban encaminados al mantenimiento de los servicios públicos que se requerían en las *Polis* griegas y no solo para satisfacer los caprichos y lujos del Rey ó Faraón.

En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos ó sociales.

Poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos.

Por ello se hizo necesario acudir a los **impuestos indirectos**, esto es, los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad, así es entonces que se consolida la forma en que se presentan las Relaciones Tributarias entre los gobernados y el Estado.

³ “Derecho Constitucional Mexicano”, ob.cit. pág.496.

Atenas; encabezaba la liga de Estados, que pagan una **cuota anual** para construir navíos y equipar soldados.

Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos *óbolos* para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos. Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado. Como podemos percatarnos es el primer momento en que se presenta la existencia de un presupuesto que se encontraba regulado por las normas del momento.

Estos repartos y los Partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad ó para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer **impuestos directos**, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.

Es de notar que la democracia ateniense no concebía los impuestos directos como los únicos equitativos, y así en épocas de paz recaudaba **impuestos indirectos**, como los que recaían sobre el mercado y el consumo.

Grecia es la cultura donde más auge y orden tomó la contabilidad pública y surgen los contadores públicos denominados en esa época como: *Épotos ó Poletas*, los que en aquel entonces tenían a su cargo el registro y control de pago de los tributos y ejercían también un verdadero control de las cuentas públicas.

En Grecia específicamente en el año 356 a.de C. se imponía como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieran conductas de desobediencia ó fraude a las autoridades fiscales en las declaraciones de sus medios de subsistencia.

Como podemos percatarnos a lo largo de este análisis, Grecia a diferencia de las otras civilizaciones estudiadas es la más avanzada, en las formas en que se presentaron las Relaciones Tributarias, las sanciones del Reino y los gobernados, pero cuando forma parte de Roma, es entonces cuando se complementan lo conocido por Grecia y se suma a la aportación de las Relaciones Tributarias, lo impuesto por Roma, que como ya se mencionó anteriormente es la madre de la mayoría de los Sistemas Jurídicos actuales y en este caso es uno de los antecedentes más acertado de las formas en que se presentan las Relaciones Tributarias en el Derecho Mexicano.

Años más tarde, jamás se había visto un bloque económico y comercial tan inmenso, ni ciudad alguna había cosechado los beneficios materiales del Imperialismo como lo hizo Roma.

Para entender claramente el proceso de expansionismo de Roma y a su vez el Sistema Tributario de Roma, que se desarrolló durante el periodo de surgimiento y posteriormente de grandeza y decadencia de este Imperio, es necesario entender que Roma se dividió en cuatro etapas:

- La época del periodo Monárquico
- La época del periodo Republicano
- La época del periodo Imperial
- La época del Bajo Imperio

Las Relaciones Tributarias en el periodo **Monárquico** comienza con la fundación de la ciudad que según muchos historiadores data del 21 de abril del 753 a.C., en el cual se presentaron los gobiernos de los **siete reyes** (*Rómulo, Numa, Tulo Hostilio, Anco Marcio, Tarquino el antiguo, Servio Tulio y finalmente Tarquino el soberbio*)⁴ se manifestaron a través de la organización política que las instituciones públicas adoptaron en esta etapa en la que la figura principal era el Rey y a su lado se encontraba el Senado y

⁴Floris Margadant, S. Guillermo, "El Derecho Privado Romano" Edit. Esfinge, Naucalpan Edo. Mex. 2004, pág. 19-20

la Asamblea de ciudadanos. Durante todo el periodo de la Monarquía, el Rey por medio de sus representantes en las provincias a los alrededores de la capital ó de las provincias dominadas en su expansionismo, se encargaban de la recaudación de impuestos, el cual generalmente era el resultado de las conquistas realizadas sobre otras provincias que se encontraban a su alrededor.

El botín de los triunfos militares, las valiosas obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital.

Roma estableció para sufragar sus inmensos gastos, un tributo especial a las tierras conquistadas, el "*tributum ó estipendium*", que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, "*tributum capitis*" que generalmente se exigía a todos por igual.

Pero toda esa riqueza tampoco se administró; ni sabía, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados.

Como se menciona anteriormente debido a esa exorbitante riqueza que solo unos pocos detentaban, fue que en el 510 a. C. los *patricios* (*una de las clases sociales de la ciudad de Roma*) logran la expulsión del último rey para dar paso a la siguiente etapa de la historia de Roma que es el periodo de la **República** en donde las relaciones cotidianas fueron trascendentales para el desarrollo de las Relaciones Tributarias, toda vez que al entrar esta etapa, dos situaciones influyeron en la forma en que se manifestaron las Relaciones Tributarias.

- El primero fue la pugna entre clases sociales entre (*plebeyos y patricios*) misma que se presentó previo a la entrada de la etapa de la república y que con el paso de los años se fue desapareciendo, principalmente en la etapa republicana.

- La segunda fue que resultado de la hegemonía de Roma como *Confederación Latina*, sobre el mediterráneo. Lo cual permitió bastantes recursos a través de la recaudación a las provincias conquistadas.

En la época republicana en el año 462 a.de C. se plasma por escrito el primer ordenamiento legal que sería la base de muchos sistemas jurídicos occidentales, en años posteriores y que establecería la hegemonía romana en materia jurídica, que son las **Doce Tabas**⁵ las cuales establecían las normas jurídicas que regularían las relaciones cotidianas entre la República y los ciudadanos, que cabe señalar que aunque no es muy clara en materia tributaria, si especifica que en una de ellas se establecen normas que regulan las relaciones de Derecho público que es en el que se encuentran inmersas las Relaciones Tributarias.

Las **Doce Tabas** tratan los siguientes aspectos:

- Tablas I-III.-Derecho Procesal
- Tabla IV.-Derecho de Familia
- Tabla V.-Derecho Sucesorio
- Tabla VI.-Derecho de las Cosas
- Tabla VII.-Derecho Agrario
- Tabla VIII.-Derecho Penal
- Tabla IX.-**Derecho Publico**
- Tabla X.-Derecho Sacro.

En el periodo de la **República** el poder del Rey se vio bastante acotado a tal grado, que Institucionalmente surgen figuras que comienzan a suplir ciertas de sus funciones tales como las figuras de:

- **Pontifex Maximus** (en sus funciones religiosas)
- **El Censor** (en la función de designar a los Senadores)

⁵ Floris Margadant.S., ob.cit. pág.49.

- **Dos Cónsules** (*en lo demás*) quienes eran nombrados en cada ocasión por solo un año.

Ello en función de la reacción natural derivada de la Dictadura del Rey Tarquino el Soberbio.

Entre las facultades de los Cónsules encontramos las siguientes:

- La *coercitio* (*función policiaca*)
- La *iurisdictio* (*la Facultad de dirigir la Administración de Justicia*)
- El mando militar
- El *ius agendi cum populo* (Derecho a hacer proposiciones a los comicios)
- El *ius agendi cum senatu* (Derecho a pedir la opinión del Senado)
- Y **amplias facultades financieras**, que en este caso es el tema principal de la presente Tesis.

Al lado del Senado y de los Cónsules, subsistieron los comicios por Centurias (*para elecciones y la votación de proyectos de Ley*) y los comicios por Curias para asuntos administrativos (*que era un órgano de la república en materia administrativa y tributaria*)⁶

Atendiendo a lo anterior es en la época del periodo de la República en donde Institucionalmente surge la figura del **Publicano** quien es la figura jurídica de ese momento que hoy conoceríamos como Recaudador de los impuestos cuyo jefe máximo sería el Cónsul que tuviera a su cargo la provincia de la que realizaría la respectiva recaudación ó cobro de los impuestos.

A su vez se establece el *tributum* en beneficio del *aerarium* (*erario público*).

⁶*El Derecho Privado Romano*, ob.cit.pág.29

Los Cónsules romanos eran quienes mayor influencia e intervención tenían en materia fiscal, sus funciones principales era: Formar el **Censo**; determinando las personas que pertenecían a las comunidades de Roma, sus bienes y la regulación de las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir; se castigaba con penas corporales y con la pena de muerte al ciudadano que descuida ó daba informes falsos en el cumplimiento de sus obligaciones relativas al “*censo*” o tributarias.⁷

Como podemos notar a lo largo de la presente Tesis, el antecedente histórico de Roma fue uno de los Imperios, que más concreto y materializó su dominio y poderío a través de su expansionismo sobre todo en el mediterráneo y otros territorios de la Europa Antigua, debido a ello; como todo Imperio, aún cuando durante la época monárquica y principalmente la republicana se logro casi la mayoría del expansionismo romano.

Roma tenía un Sistema Político bastante centralizado, es decir; todo lo político y administrativo giraba en torno a lo que la ciudad capital establecía y parecería que solo la ciudad capital era la única que tenía derecho a obtener los beneficios del expansionismo romano. Es así que las provincias de Roma aún cuando también tenían a un representante de la capital a su cargo conocido generalmente como *Cónsul ó Pretor* de la provincia que se tratara y al estar lejos de la supervisión de las autoridades de la ciudad capital, pues con el paso del tiempo comenzaron a incurrir en actos de corrupción, principalmente en materia de recaudación de impuestos, abusando del poder que la Ley les confería, casi siempre confiscaban productos, tierras ó animales a los súbditos así como el cobro excesivo de los impuestos.

La excesiva corrupción del Sistema de recaudación de impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "**publicano**" es sinónimo de pecador y ladrón.

⁷ “*La Evasión Fiscal*”, ob.cit.pág.221

La Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la principal fuente de sus ingresos provenía del arrendamiento de las tierras de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio.

Durante el expansionismo romano, otra de las más importantes fuentes de ingresos para las arcas del Imperio, lo constituían los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían pagar a Roma.

En el gobierno republicano generalmente el ciudadano romano no pagaba impuestos directos, pero en tiempos de guerras debía realizar determinadas prestaciones monetarias con carácter de préstamos forzosos, las cuales eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.

Los contribuyentes eran clasificados según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de los casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza.

A través de su largo período de expansión, Roma estableció muchos tributos, sobre las ciudades pesó un **impuesto territorial** que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los **diezmos** o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

Ya entrando a una segunda etapa dentro de la época republicana sucede que durante el expansionismo de Roma se presentó la frecuente ausencia de los Cónsules —a causa de las continuas batallas en que Roma participaba— y la creciente y compleja vida colectiva obligaba a los Cónsules a delegar parte de sus facultades a nuevos funcionarios públicos que provocaría la desmembración del Consulado y se originaría la nueva figura jurídica dentro de la República, que serían: Los Magistrados que tendrían las siguientes atribuciones:

- El tribunado militar, creado en 444 a.de C.
- La *Censura*, creada en 443 a.de C. Los *Censores* debían organizar cada cinco años un censo general de la población romana; primero con fines religiosos y luego que ya se tenía el censo exacto de los pobladores de la República, su función era predominantemente fiscal, es decir; para saber con cuantos tribunos contaban para efectos de recaudar impuestos en toda la República.
- La Cuestura, creada en 421 a.de C. Los Cuestores intervenían en la justicia penal e imponían multas, paulatinamente comenzaron a administrar parte de las finanzas publicas.⁸

Como podemos percatarnos la **República**, fue el periodo histórico de Roma en que mayor auge tuvo la intervención del Senado y así mismo podría decirse que fue la etapa en que se manifestaron las estructuras más avanzadas de Roma en las Relaciones Tributarias entre particulares y el Estado.

Después de una larga época de gloria principalmente del Senado, en Roma; es que comienza la decadencia de la República ello debido a que con el paso de los años el Senado había perdido su impacto inspirador, sus respuestas, sus contestaciones a las preguntas del momento que ya no encontraban resonancia entre las masas. La élite se convertía en el grupo dominante y la sociedad se desintegraba.

Lo cual daría la pauta al inicio del siguiente periodo en la historia de Roma que fue el Imperio, desapareciendo la oligárquica y aristócrata república, dando paso a la cadena de cesares, que predominaría en el ahora Imperio.

La época del Imperio que se divide en dos fases, comienza con el periodo conocido como el **Principado** el primer emperador fue

⁸ Floris Margadant.S.ob.cit.pág.31

Julio Cesar, posteriormente Augusto el brillante, favorito de Julio Cesar.

Augusto, a la muerte de su padre adoptivo se convierte en un enérgico líder, carente de escrúpulos que una vez que asciende al poder experimenta un segundo cambio y se transforma en un emperador prudente y sabio dechado de virtudes.

En su persona reúne varias funciones republicanas: es tribuno, cónsul y procónsul respecto de varias provincias, *pontifex maximus*, censor (*es decir; tiene la composición del Senado en su Poder*) *Presidente del Senado*, *Jefe de la annona* (*organización central para el abastecimiento alimenticio de Roma*), dirige la política internacional, es el supremo jefe militar, con la peculiaridad que todas esas funciones ya existían en la República, lo único nuevo es su concentración en una sola persona.

Augusto se caracterizó por ser muy respetuoso y prudente para con el Senado, situación por lo cual nunca tuvo conflicto alguno con el Senado. Por ello a esta primera fase del Imperio se le conoció como la ***Diarquia***, es decir; el gobierno repartido entre el Emperador y el Senado. Los Comicios decaen rápidamente y ya no intervienen en la creación del derecho.

Las Relaciones Tributarias en la estructura política de la fase del ***Principado*** se presentan con su concurrencia del Emperador, que nombra al Senado y que a su lado y bajo su mando se encuentra el ejército y en cuanto al Fisco, se convierte en un órgano administrativo que ya se encuentra directamente implicado con el mando y decisión del Emperador. A diferencia del periodo de la República, que en ambas de sus etapas era un órgano distinto al Emperador, quienes tenían a su cargo las Relaciones Tributarias.

El segundo periodo del Imperio fue el periodo de la Autocracia, con el gran *Dioclesiano*, en este periodo el cuerpo militar deja de ser un poder supremo y se convierte en un instrumento de la política nacional del Imperio romano, es entonces que el

Emperador se convierte en el único órgano importante del Imperio. Con ello entraremos al periodo de crisis en la que entra el Imperio Romano.

Que se suscita cuando el Imperio por una inconformidad de razones políticas se divide y surgen dos ciudades principales que eran Roma y Bizancio, siendo la primera vez que el Imperio deja la hegemonía de la Ciudad capital que durante siglos fue trascendental en la historia de Roma, para constituir una nueva ciudad principal que se conoció posteriormente como Constantinopla en nombre del Emperador Constantino.⁹

El Imperio de Oriente y el Imperio de Occidente tenían administraciones diferentes y emperadores distintos, lo que provoca que la toma de decisiones sea más complicada.

Por ende las Relaciones Tributarias se presentarían de formas distintas en cada administración.

El aspecto general del conocido Bajo Imperio en materia fiscal fueron los abusos que se presentaron en la recaudación y cobro de impuestos que el Imperio ejercía sobre los ciudadanos.

El último emperador que ejerció su poder en el Imperio de Oriente fue **Justiniano** a quien también debemos nuestro conocimiento del Derecho Romano, fue quien ante la creación del Código que llevara su nombre "**El Digesto de Justiniano**" modificó las normas jurídicas conocidas anteriormente principalmente en materia civil y aunque todo el capitulado del Digesto versara sobre las relaciones civiles entre los ciudadanos romanos, cabe destacar que en el *Digesto*, si contempla sanciones para quienes incurrieran en lo que se conoció como dolo malo, en el delito de fraude; en este caso contra el patrimonio del Imperio a través de la evasión a los impuestos que debieron pagar los ciudadanos romanos, ello con relación al rubro principal de la presente tesis.

⁹ *El Derecho Privado Romano*, ob.cit. pág.40

La evolución histórica del Derecho romano se presentó en las siguientes etapas¹⁰:

- Desde la codificación de las Doce Tablas y paulatinamente lo que fueron los documentos por ejemplo la Publicación del *Tripertito* de Sexto *Aelio Paeto*, que marca el inicio de la ciencia jurídica laica.
- El Derecho Romano laico Preclásico
- El Derecho Clásico inicial hasta su época cumbre.
- El periodo de los compiladores y epílogos clásicos
- La época Postclásica
- La época del Emperador Justiniano
- Y El eclipse del Derecho Justiniano en la parte occidental, hasta 1090 d.de C.

Haciendo referencia al tema principal de la presente Tesis, “*La Elusión Fiscal*”, aunque no se conocía como tal en ese momento histórico o mejor dicho como hoy la conocemos, es muy cierto que en Roma ya consideraban conductas encaminadas principalmente a evadir al Fisco tal vez no tanto a eludirlo, toda vez que la técnica jurídica de ese momento no era tan específica como la hoy existente, por lo cual no sería lógico pensar que en ese momento histórico se pudiese presentar la elusión fiscal como hoy la conocemos; sin embargo si existían conductas delictivas tendientes a evadir al fisco que comparándolas con la elusión fiscal actual, bien podría ser un punto de referencia respecto del tema de la presente Tesis y aunque tanto ahora como en ese momento, no existe justificante a tal conducta por parte del Contribuyente es relevante mencionar que en Roma existía una figura jurídica que regulaba la conducta de fraude como delito que en este caso afectaba al patrimonio del Imperio, y aun cuando la figura jurídica en mención tenía como origen y base las relaciones en materia civil y penal, bien puede compararse y relacionarse en materia de tributación, para dar paso a un antecedente importante en materia de delitos fiscales como una forma de evadir al Fisco.

¹⁰ *El Derecho Privado Romano*, ob.cit.pág.96-97

Para los romanos el fraude; que es el delito genérico de la Defraudación Fiscal, una de las formas de evadir al Fisco, es decir; era el dolo malo definido por *Labeón*¹¹ como toda astucia, falacia, maquinación empleada para engañar, burlar y alucinar a otros; procesalmente podía ser perseguida por medio de una *actio doli* de carácter civil, acción procesal que surge en el periodo del Derecho Clásico y que con tal de que tuviera los elementos de una astucia grande y evidente (*magna et evidens calliditas*) era procedente a favor del perjudicado.

En relación a lo anterior, es evidente que al existir demasiada corrupción en el cobro de los impuestos (*algo parecido con lo que sucede actualmente con algunas autoridades fiscales que al efectuar sus Facultades Económicas Coactivas así como de Comprobación, ejercen actos de corrupción que generalmente desembocan en perjuicio para el Fisco*) pues algunos ciudadanos romanos que incurrieran en actos dolosos para evadir al Fisco, eran sancionados con la *actio de dolo* de carácter civil¹². Entonces podemos afirmar que en el periodo Imperial en Roma; se presenta uno de los antecedentes más próximos a lo que engloba nuestra realidad respecto de la Evasión Fiscal.

Al final del esplendor y grandeza que tendría el Imperio Romano, se constituyen latifundios (o mejor conocidos como, *Feudos*) en regiones pertenecientes a un órgano político, conocido como *Reino* sometido a las ordenes y mandatos de una sola persona que era el *Rey*, quien ejercía junto con el *Señor Feudal*; los derechos de carácter general sobre todo ese territorio, beneficiándose de los frutos que los campesinos de ese momento obtenían de la agricultura principalmente. A esta época se le conoció como la Edad Media, que se dividiría en Alta Edad Media y Baja Edad Media.

¹¹ "*La Evasión Fiscal*", ob.cit.pág.218; *Labeón: fundador de la escuela Proculayana y brillante jurista de principios del periodo Imperial*.

¹² Floris Margadant.S., ob.cit. pág.339.

El periodo histórico de la Edad Media comenzaría con la caída del Imperio Romano de Occidente, que es comido y absorbido por los *visigodos*, y que el pueblo romano tuvo que soportar, por lo cual en vez de ser beneficioso produjo la destrucción de la romanización, y la invasión inevitable. La aceptación entre unos y otros fue lenta y poco fructífera, dado que hubo una regresión económica en occidente, en la cual empezó a predominar una economía de tipo agraria a diferencia de oriente.

Los reinados bárbaros tratan de seguir dentro de la órbita económica del Imperio romano, aunque no se proponían destruir el sistema, sino aprovecharse de la organización fiscal, y lo único que consiguieron fue su entorpecimiento. Más adelante, en un intento de salvar lo rescatable del antiguo Imperio, el monarca *Teodorico* realiza un esfuerzo por hacer un trato y conservar algunas antiguas normas y costumbres, dejando el servicio de las armas a los *ostrogodos* y la administración al pueblo romano, aunque esta medida no funcionó por mucho tiempo, ya que muchos romanos prefirieron vivir entre los bárbaros. "*Salviano* escribe hacia el año 445 d.de C., en Marsella, territorio todavía sometido al Imperio, pero no lejos del que ocupan los *visigodos*. Hoy por hoy agrega que los romanos que viven en el Imperio de los *godos* se avienen también a la dominación de estos, que prefieren vivir pobres con los *godos* que poderosos entre los romanos y soportar la pesada carga de los impuestos.

Los reyes bárbaros trataron de conservar el sistema financiero, más ó menos simplificado por la fuerza de las circunstancias y confiando en funcionarios romanos. Se mantiene el impuesto territorial que graba solamente a los poseedores romanos, estando exentos de este los propios bárbaros. Hay una tendencia cada vez mayor para recompensar a los funcionarios, por medio de los ingresos públicos, en vez de la paga de un sueldo.

Igualmente, se hizo costumbre que los soberanos concedieran a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno o feudos para compensarles por los servicios civiles o militares prestados.

Es así como a hacia el siglo VIII d.de C. ambos fenómenos dieron origen al **vasallaje** como forma única de contrato o relación personal (*entre gobernante y gobernado*)

El poder político era establecido por la propiedad territorial, el número y fidelidad de los vasallos que poseía cada Señor Feudal, por lo que muchos señores feudales ostentaban mayor poderío que el propio Rey.

Para conseguir la protección del Señor Feudal, los vasallos debían prestar a cambio numerosos servicios, sobre todo combatir al lado de éste en las frecuentes guerras contra los vecinos, y pagar cuantiosas rentas, generalmente en especie. Estas rentas eran impuestas por los señores feudales, por tanto se pueden considerar como tributos.

Las exacciones ó gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del Rey y de los señores feudales, quienes constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.

Las personas eran parte del dominio del señor ó soberano. Igualmente, dedicarse al comercio ó a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al Señor Feudal, y para poder realizar dichas actividades era necesario su permiso ó su licencia. Lo cual requería el pago de una cantidad amparada en las prerrogativas de la corona sobre sus súbditos, y que era conocida como las **regalías**.

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los **siervos de la gleba**, adscritos a la tierra, quienes estaban obligados a prestar su trabajo de manera gratuita, para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje y rentas de todo tipo.

Estos colonos llevaban al castillo del señor feudal, sacos de grano, barriles de vino, tinajas de aceite, gallinas, cerdos, ovejas. Y si no lo hacían a su debido tiempo y voluntariamente, las huestes del señor feudal se encargaban de requisarles esos productos a la fuerza.

Como podemos notar en la Edad Media era muy común que los impuestos se requirieran de forma indiscriminada a tal grado que no existían prerrogativas para los súbditos (contribuyentes). De ahí la existencia de entes legendarios como *Robín Hood*.

Las relaciones sociales¹³ se basaran en dos figuras típicas lo que daría la pauta para las Relaciones Tributarias en la época medieval.

- Las relaciones entre Señor Feudal y vasallos. Entre los nobles se establece una relación señor-vasallo, de mutuas obligaciones políticas, jurídicas y económicas, en la que el vasallo tiene a su vez vasallos. En la base del sistema está la relación señor-siervo, en la que el primero es un noble (laico o eclesiástico), con obligación de proteger al segundo, un campesino sometido a servidumbre, con obligaciones económicas. En el campo, que es la práctica totalidad del sistema económico, predomina la agricultura de subsistencia. El producto se obtenía en pequeña escala, utilizando técnicas agrícolas relativamente primitivas. El objetivo del feudo era la autosuficiencia.
- Las relaciones gremiales. En las ciudades, los gremios (*agrupaciones de artesanos*) fortalecen la economía local e impiden la competencia y la expansión de la producción y el mercado: las actividades comerciales entre regiones o países estaban severamente limitadas, el desarrollo tecnológico era escaso y lento (*manteniendo secretos industriales*).

¹³ Gordo López Ana Laura, “*Los Fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*”, Edit. Porrúa, México D.F. 2000, pag.4-7.

innovaciones no estimuladas), escasez de capital y dificultades para la movilidad de los individuos.

El marco económico y social del feudo era análogo en algunos aspectos al de la polis o ciudad estado griega. El principio de organización en ambos era el rango y no el contrato, y en ambos casos se trataba de una situación de economía de pre-mercado, en un estado tecnológicamente muy rudimentario.

No obstante que las diferencias eran sustanciales: mientras que en el modo de producción esclavista el interés en la producción estaba en el propietario, único detentador de derechos; en el modo de producción feudal el interés en la producción está en el siervo, que también se ocupa de la reproducción del sistema. No hay un claro concepto de propiedad, y ambos comparten derechos sobre la tierra. El papel del Señor Feudal consiste en conseguir la extracción del excedente mediante coerción extraeconómica (*la renta feudal*).

Ni siervo ni Señor Feudal acumulan capital, el primero por incapacidad, el segundo porque las inversiones productivas le están vetadas ideológicamente, quedándole únicamente el gasto militar, el gasto suntuario o el atesoramiento.

Todo lo anterior se presenta en el periodo de la Alta edad Media y adquiere su máximo esplendor.

Uno de los antecedentes en materia penal fiscal en la Edad Media respecto de la evasión a los impuestos era que se imponían sanciones tan severas como “la Tortura”, como el decomiso de los bienes del infractor por infringir la normas en materia tributaria, principalmente por ocultar o intentar evadir al fisco.

En la etapa de la Baja Edad Media fue la época donde más se presentaron los atrasos tanto culturales, políticos, económicos y sociales y fue cuando tuvieron mayor presencia hechos bélicos y de persecución que provocaron una catástrofe y estrago social bastante acentuado tales como “Las Cruzadas, las famosas

cacerías de brujas y Herejía misma que era perseguida por la Inquisición. Ya a finales de ese periodo y después de años de estancamiento político, cultural, económico y social; es cuando surgen los intentos por descubrir que era lo que había más allá del horizonte entre el mar y el cielo, y es cuando un navegante de origen italiano solicita apoyo económico para realizar expediciones en pos de descubrir nuevos caminos que los llevaran a tierras conocidas, pero sin el peligro de ser asaltado por ladrones y piratas y entre tantos de sus intentos, es la Reina Isabel del reino de Castilla, quien si cree en su proyecto y ella es quien discretamente lo apoya. A él se le conocería como Cristóbal Colon.

Los descubrimientos de Colon, dieron paso a que otros navegantes realizaran viajes hacia el nuevo mundo. Es entonces que los reinos Europeos al saber la existencia de nuevas tierras descubiertas, les surge el interés para conquistarlas o colonizarlas en su caso a efecto de explotar los recursos naturales que abundaban en dichas tierras. Así es como comienzan las travesías de varios navegantes, con el afán de llegar a las tierras descubiertas.

A finales de la Edad Media, en Europa surgen crisis que colocarían en estado caótico gravemente al Sistema económico que durante siglos prevaleció y si a eso sumamos las terribles pestes y sequias que provocarían hambruna en Europa, es que comienzan nuevas formas de visualizar y percibir al mundo.

Es cuando empiezan a tomar cause las nuevas formas en que se manifestarían los Reinos, ya no con una estructura política, caduca, rudimentaria y obsoleta que se presento durante todo el periodo medieval.

Si no se modificara estructuralmente todo lo conocido hasta ese momento y con las influencias del Renacimiento y de las nuevas teorías políticas cambiaran las perspectivas y concepciones de lo que podríamos denominar como Estado pero que hasta ese momento no se conocía así.

El **Renacimiento** es el movimiento de revitalización cultural que se produjo en Europa Occidental en los siglos XV y XVI, que después del obscurantismo y estancamiento que vio el hombre en todos los terrenos de desenvolvimiento humano y que predominó durante poco más de mil años, trae consigo el surgimiento de autores, teóricos, artistas y estudiosos de todos los ámbitos, pero que para efecto del estudio de la presente Tesis solo mencionare a quienes aportaron con sus conocimientos avances en materia jurídica y tributaria.

Durante el Renacimiento, surgen humanistas y pensadores de la talla de Leonardo Da Vinci, Galileo Galilei, y principalmente Nicolás Maquiavelo, que en su obra "*El Príncipe*" nos mostraría una nueva forma de percibir las teorías políticas que se acercaban para los nuevos tiempos.

Ya entrada la Edad Moderna que inicia principalmente con el Renacimiento, podremos notar las nuevas tendencias de las relaciones de Estado y gobernados, elemento sustancial de la Edad Moderna (*especialmente en Europa, primer motor de los cambios*) es su carácter transformador, paulatino, pero decisivo, de las estructuras económicas, sociales, políticas e ideológicas propias de la Edad Media.

Después del periodo de Descubrimiento del nuevo mundo y derivado de tantas disputas que se presentaron por la repartición de las tierras descubiertas principalmente por España y Portugal, es que a través de las *Bulas Alejandrinas*, el Papa Alejandro VI, establece los parámetros en que se repartirán las tierras descubiertas por ambos reinos, bajo la premisa de evangelizar a todos los habitantes de las regiones descubiertas y entonces en el periodo de la Conquista principalmente por España, es que los territorios conquistados adoptan el Sistema Político del Reino conquistador y se someten al régimen tributario del mismo, pero con la desventaja de que todo ciudadanos perteneciente al Nuevo Continente, no tenía la misma jerarquía y valor social respecto del ciudadano de origen europeo, por lo cual eso provocaría que los de origen Americano, tributaran más impuestos en relación con los de origen Europeo.

Caso similar sucedía con los países que no guardaban buena relación con el Papa y que debido a su interés de descubrir y también beneficiarse del Descubrimiento del Nuevo Continente tales como Inglaterra, Francia y Holanda, realizaron primero varias exploraciones que los llevarían a Colonizar territorios nuevos y derivado de dicha colonización, el Reino que representaba a dichas Colonias, les exigía tributos muy altos a sus habitantes, lo que provocaría que se independizaran de dichos reinos como el caso (*Estadounidense*)

En la Edad Moderna la inercia del pasado y el ritmo de los cambios son lentos, propios de los fenómenos de larga duración. Como se indica arriba, no hubo un paso brusco de la Edad Media a la Edad Moderna, sino una transición.

Los principales fenómenos históricos asociados a la Modernidad son el capitalismo, humanismo, y la concepción de Estado-Nación, que venían preparándose desde mucho antes, aunque fue en el paso de los siglos XV a XVI en donde concurrieron para crear una etapa histórica nueva.

Estos cambios se produjeron simultáneamente en varias áreas distintas que se retroalimentaban: en lo económico con el desarrollo del capitalismo; en lo político con el surgimiento de estados nacionales y de los primeros imperios ultramarinos; en lo bélico con los cambios en la estrategia militar derivados del uso de la pólvora; en lo artístico con el Renacimiento, en lo religioso con la Reforma Protestante; en lo filosófico con el Humanismo, el surgimiento de una filosofía secular que reemplazó a la Escolástica medieval y proporcionó un nuevo concepto del hombre y la sociedad; en lo científico y el desarrollo de la investigación empírica de la ciencia moderna, que a la larga se interconectará con la tecnología de la Revolución Industrial. Ya para el siglo XVII, estas fuerzas disolventes habían cambiado la faz de Europa, sobre todo en su parte norte-occidental, aunque estaban aún muy lejos de relegar a los actores sociales tradicionales de la Edad Media como lo era el clero y la nobleza, el papel de meros

comparsas de los nuevos protagonistas: el Estado moderno, y la Burguesía era trascendental.

Desde una perspectiva materialista, se entiende que este proceso de transformación empezó con el desarrollo de las fuerzas productivas, en un contexto de aumento de la población (*con altibajos, desigual en cada continente y aún sometida a la mortalidad catastrófica propia del Antiguo Régimen demográfico, por lo que no puede compararse a la explosión demográfica de la Edad Contemporánea*). Se produce el paso de una economía abrumadoramente agraria y rural, base de un sistema social y político feudal, a otra que sin dejar de serlo mayoritariamente, añadía una nueva dimensión comercial y urbana, base de un sistema político que se va articulando en estados-nación (*la monarquía en sus variantes autoritaria, absoluta y en algunos casos parlamentaria*); cambio cuyo inicio puede detectarse desde fechas tan tempranas, cuando se abre la transición del feudalismo al capitalismo que no se cerrará hasta el siglo XIX.

El nuevo actor social que aparece y al que pueden asociarse los nuevos valores ideológicos como (*el individualismo, el trabajo, el mercado, el progreso*) fue la Burguesía. No obstante, el predominio social de clero y nobleza no es discutido seriamente durante la mayor parte de esta etapa y los valores tradicionales (*el honor y la fama de los nobles, la pobreza, obediencia y castidad de los votos monásticos*) son los que se imponen como ideología dominante, que justifica la persistencia de una sociedad estamental. Pero desde una perspectiva más amplia, considerando el periodo en su conjunto, es innegable que poderosas fuerzas, aquéllas en que se basan esos nuevos valores, estaban en conflicto y chocaron, a la velocidad de los continentes, con las grandes estructuras históricas propias de la Edad Media (*la Iglesia Católica, el Imperio, los feudos, la servidumbre, el privilegio*) y otras que se expandieron durante la Edad Moderna, como la colonia, la esclavitud y el racismo.

Como se menciono anteriormente del periodo de la Edad Media a la Edad Moderna, hubo un cambio radical en las formas en que se

presentaron las relaciones entre Estado y gobernante y por ende las Relaciones Tributarias se vieron modificadas en ese aspecto. Es decir de existir un Sistema Tributario basado económicamente en la agricultura y en la lealtad y servidumbre que se rendía a un Feudo, en el cual si bien es cierto ni el Señor Feudal ni el Vasallo, perseguían un beneficio predominantemente lucrativo, si es cierto que el más beneficiado de esa relación era el Señor Feudal. De ahí a lograr cambiar el Sistema Tributario en función de la coyuntura histórica que envolvió las relaciones entre Estado y gobernantes en el periodo histórico entrante que fue la Edad Moderna; esto es que a partir de las nuevas teorías políticas en las que se establece la concepción de Estado-Nación es como se conciben las Relaciones Tributarias y encuentran su sustento en el hecho de la conformación del Estado con sus Tres elementos importantes como son:

- Territorio
- Población
- Gobierno

Y se añadiría un cuarto que sería para algunos autores "La Soberanía". Que es uno de los elementos clave para la implicación que se hará posteriormente de los impuestos como una obligación para contribuir al gasto público del Estado. Ya que si atendemos al concepto clásico de soberanía de Jean Bodin, en su obra *Los seis libros de la República*, que es el "poder absoluto y perpetuo de una República" y soberano es quien tiene el poder de decisión, de dar leyes sin recibirlas de otro, es decir, aquel que no está sujeto a leyes escritas, pero si a la ley divina o natural. Según este autor soberano debía ser el monarca, y se caracterizaba dicho poder por ser absoluto, perpetuo, supremo, ilimitado, indivisible e imprescriptible.

Así mismo el concepto más revolucionado de *Jean Jaques Rousseau*¹⁴ quien retoma la idea de soberanía pero con un cambio sustancial. “El soberano es ahora la colectividad o pueblo, y ésta da origen al poder, enajenando sus derechos a favor de la autoridad. Cada ciudadano es soberano y súbdito al mismo tiempo, ya que contribuye tanto a crear la autoridad y a formar parte de ella, mediante su propia voluntad dio origen a esta, y por otro lado es súbdito de esa misma autoridad, en cuanto se obliga a obedecerla.” Es entonces que partiendo de la última parte de la idea del concepto anterior, si bien es cierto que en el pueblo reside la soberanía, así mismo el pueblo faculta a una autoridad que constituirá al Estado institucionalmente quien lo representara en la toma de decisiones, pero obviamente, esté órgano deberá funcionar con recursos que le permitan su correcta operatividad y debido a ello es que surge la necesidad del Estado de allegarse de recursos y por ende la obligación que el gobernado tiene para con el Estado, mismo al que le confió la soberanía que recae en él pero que por situaciones de manejo, no puede ejercer directamente. Obligación que se materializa con la contribución que los gobernados aportan al Estado para los gastos públicos.

Después del entorno social, político y económico, principalmente que se presento posteriormente a la finalización de la Edad Media y dentro de la Edad Moderna, debido a las nuevas teorías políticas, económicas y sociales; la sociedad cambio radicalmente su forma de pensar y por ende los pensadores, humanistas y actores de la política del momento al asimilar las nuevas tendencias que después se convertirían en formas establecidas para dar paso a las nuevas estructuras de la coyuntura. Se estableció una nueva forma de constituir lo que se conocería como Estado con todos sus elementos esenciales, que después de los antecedentes del Estado, tales como los Reinados de Faraones, Emperadores, Reyes y Señores Feudales, comenzarían las nuevas manifestaciones en las que el Estado considerado como Estado-Nación se organizaría, con adaptaciones e innovaciones en las formas de ejercer su Poder, sobre sus gobernados.

¹⁴ Burgoa Ignacio, ob.cit., pág.245.

Primero: Con la desaparición de Reinados centralizados, caracterizados por su regionalismo, en el cuál su cultura era lo primordial para su subsistencia al igual que su absolutismo despótico.

Segundo: Ya integrados como un solo Reino que posteriormente con la Independencia de territorios que eran dominados a través de la Conquista o la Colonización por dichos reinos, se da paso a la estructuración, organización e integración de dichos reinos, convirtiéndose en Estados que con los fundamentos de los conceptos contemporáneos tales como; Soberanía y Parlamentarismo así como las nuevas interpretaciones de los conceptos clásicos como República y Democracia, es que se conforman los Estados-Nación que resultado de sus movimientos de Independencia logran consolidarse como tal y constituyen un dato histórico que da vida a las nuevas formas en que se presentaría el Estado, diferente a lo ya conocido, ejemplo de ello, serian Francia, Estados Unidos y México por citar los más importantes.

Es así que al surgir los nuevos Estados tales como Francia, Estados Unidos y México, es que a través de su Carta magna, o Enmiendas se establecen las normas jurídicas que regularan las relaciones entre gobernado y Gobernantes, y completando la figura tripartita implicaríamos al Estado como ente relevante de dicha relación y que con ello se dará vida a la obligación de los nuevos ciudadanos de Contribuir al gasto publico del país al que pertenecen.

Como se estudio anteriormente tanto en los periodos Pre-Románicos, como en Roma, posteriormente en el Medievo y en la Edad Moderna las Relaciones Tributarias entre el Estado y el gobernado, se presentaron de una forma primeramente autoritaria y con fines suntuarios, de carácter obligatorio para los gobernados, pero sin un beneficio para su comunidad o para su desarrollo personal, como ciudadanos del Estado de que se trate, *(primordialmente en los tres primeros periodos y a principios de la Edad Moderna)* pero unos años posteriores al Renacimiento, cuando a través de las Teorías Políticas, avances culturales y

científicos que se presentaron en esa época; así como la concepción de Estado-Nación de las nuevas naciones que surgieron en esa época, tales como Francia, Estados Unidos, y México, es que las Relaciones Tributarias cambian radicalmente su forma de interpretarse y consigo inician las nuevas formas de establecerse y de exigirse los impuestos, es decir: que en este periodo si bien es cierto que se siguió considerando como una obligación por parte de los ciudadanos, el contribuir al gasto publico del Estado al que pertenece, ahora dicha obligación ya no es totalmente para cumplir los caprichos, necesidades y lujos o beneficios suntuarios del Gobernante, sino es para considerar y contemplar los gastos que se puede generar para el mantenimiento y subsistencia del Estado siempre en beneficio de la colectividad que integran dicha nación.

En otro contexto, Las Relaciones Tributarias en México, han visto diferentes cambios trascendentales, principalmente a partir de que México se constituyó en una Nación Independiente y de la mano a ese suceso con el transcurso del tiempo y de los periodos tanto históricos como políticos es que nuestro país ha creado, adoptado y modificado hasta llegar a establecer un Sistema Tributario complejo, como el que actualmente conocemos, que aun sigue siendo cambiante y mucho de ello es debido a las coyunturas políticas, económicas y sociales que se presentan conforme va evolucionando la sociedad. El Sistema Tributario Mexicano encuentra su sustento y fundamento primordial en la Constitución Política actual.

Pero bueno el antecedente histórico de las Relaciones Tributarias primordialmente en México, podría decirse que inicia con la Época Prehispánica, que como su nombre lo cita es el periodo histórico previo a la Llegada y Conquista, que los Españoles efectuaron sobre el territorio mexicano.

El periodo Prehispánico cultural e históricamente se dividió en tres periodos conocidos como:

- Periodo Preclásico
- Periodo Clásico
- Periodo Postclásico

Así mismo dichos periodos se subdividían en periodo *temprano* y *tardío*. En dichos periodos históricos surgieron las diferentes culturas más importantes de Mesoamérica, que serian en gran medida la base y el antecedente de la hoy cultura mexicana.

Culturas como la Olmeca, Teotihuacán, Monte Albán, Maya, Tolteca y Mexicas.

Periodo Preclásico

Dentro del periodo Preclásico surge la **Cultura Olmeca**¹⁵ aproximadamente entre el 2300 a.de C. y el 1500 a.de C. al sureste del Estado de Veracruz y al norte del Estado de Tabasco en México; conocida como la cultura madre. Esta cultura se caracterizo por ser la precursora de la escritura y del uso del calendario. Debieron tener una estructura social muy compleja que les permitió desarrollar la escultura y la arquitectura monumentales. Su escultura estaba enfocada en esculpir cabezas colosales, de ahí el monumento más significativo de esa cultura que es: “La gran Cabeza”, que se encuentra en la Venta, Tabasco.

Los principales sitios de esta cultura son La Venta, Tres Zapotes y San Lorenzo, ubicados en la llanura costera del Golfo de México. Que fue donde logro su máximo esplendor.

La economía de los olmecas tuvo como base la agricultura llamada de *roza* que consiste en talar grandes extensiones de

¹⁵ Serra Rojas Andrés, “Trayectoria del Estado Federal Mexicano”, Edit. Porrúa, México, D.F., 1991, pág.30

árboles y después quemarlos, para en esa tierra poder sembrar. Además practicaban la caza y la pesca, así como también muy reducidamente la recolección. En esta cultura las Relaciones Tributarias no tuvieron ninguna trascendencia ni avance, realmente podríamos afirmar que solo giraban entorno a la economía de dicha cultura y como no existía una concepción de la propiedad como la concebimos hoy en día pues los impuestos no tuvieron mayor importancia.

Periodo Clásico

En el periodo clásico tuvieron origen la Cultura Maya y Teotihuacán principalmente.

La cultura Maya fue una de las culturas del periodo clásico que más aportaciones hizo, principalmente en materia científica y astronómica. Su principal aportación fue el uso del cero.

Para los mayas su economía se basaba en el comercio a larga distancia en Mesoamérica y posiblemente más allá. Entre los bienes de comercio estaban el jade, el cacao, el maíz, la sal y la obsidiana.

Teotihuacán¹⁶ es otra de las culturas que se desarrollaron en el periodo clásico esta civilización se caracterizo por su arquitectura, dentro de la cual aparecen dos de los monumentos históricos más trascendentes de todas las culturas prehispánicas; que fueron las pirámides del Sol y de la Luna. Su escultura se caracterizo principalmente por esculpir figuras en obsidiana una de las piedras preciosas de la región.

La pirámide del Sol, *Construida: del año 50 d.C. al 200 d.C.* Es la mayor de las pirámides de la ciudad; su estructura es la de mayor volumen de todo el recinto y es también la segunda en tamaño de

¹⁶ "Trayectoria del Estado Federal Mexicano", ob.cit. pág.30

todo el país de México con una altura de 63.5 metros, la base ocupa 45000 metros cuadrados.

La pirámide de la Luna, Tiene un tamaño menor que el de la pirámide del Sol, pero se encuentra a la misma altura por estar edificada sobre un terreno más elevado. Su altura es de 45 m. Junto a esta pirámide se encontró una estatua llamada diosa de la Agricultura.

La arquitectura de Teotihuacán se caracteriza por tres elementos principales:

1. **Talud:** parte inclinada de la pirámide
2. **Tablero:** parte plana de la pirámide
3. **Alfarda:** protección de las escalinatas para evitar derrumbes

Además, fueron los primeros en crear un sistema de drenaje y de anclaje, este último les daba protección a las pirámides.

Atendiendo a lo anterior en todas las culturas del periodo clásico, se presentaron las Relaciones Tributarias entre el gobernante y el gobernado de una manera muy similar a como se presentarían por citar un ejemplo en Roma, ya que para este periodo histórico si existían tributos que se rendían al Rey, solo que eran para aumentar su atesoramiento y su ostentabilidad, más no para una función meramente social. Por ello no es sino hasta la entrada del periodo Postclásico hasta que se modifica todo lo conocido hasta el momento.

Periodo Postclásico

En el periodo Postclásico, es cuando aparecen la cultura Tolteca y la cultura Mexica. La cultura Mexica principalmente es quien innova la forma de regular las Relaciones Tributarias respecto de sus antecesores, toda vez que debido al expansionismo del

Imperio Mexica y al poderío que lo caracterizo, logro, crear un Sistema Tributario basado en la exacción de impuestos a todos aquellos territorios o regiones que fueron sometidas por el Imperio, ejerciendo un Centralismo muy acentuado para la ciudad principal del Imperio.

Pero inicialmente, la cultura Tolteca tiene sus orígenes en el Estado de Hidalgo; su organización social estaba basada en un Estado que tuvo su origen en diferentes grupos tribales, siendo el principal el trato tolteca-chichimeca. La sociedad era altamente jerarquizada, se dividían en (*soberanos, militares y pueblos*) pero en su cúspide ya no estaban los sacerdotes ni los sabios, como ocurrió en sociedades anteriores, sino los jefes militares organizados en órdenes que llevan el nombre de los linajes principales.

La economía se basaba en una agricultura de extensos campos de cultivo irrigados por complejos sistemas de canales, donde el maíz el frijol y el amaranto eran el principal cultivo. Al igual que en otros Estados Mesoamericanos, el comercio jugaba un papel fundamental para la obtención de materias primas y bienes de lugares muy alejados. Como podemos percatarnos las Relaciones Tributarias en la cultura tolteca no tuvo mayor trascendencia solo giraba en torno a la organización económica que generalmente estaba basada en el comercio.

México Tenochtitlán

Los *Mexicas* fueron los fundadores de la ciudad México-Tenochtitlán, hacia el siglo XV en el periodo Postclásico tardío se convirtió en el centro de uno de los Estados más extensos que conoció Mesoamérica asentados en un islote al poniente del Lago de Texcoco hoy prácticamente seco, sobre el que se asienta la actual Ciudad de México. a diferencia de los demás pueblos de Mesoamérica, se caracterizo, por estructurar un Sistema Tributario más organizado y basado en un censo poblacional y regional, que contempla las regiones o territorios que se encontraran sometidos a su poderío, Aliados con otros pueblos de la cuenca lacustre del

valle de México —Tlacopan y Texcoco—, los Mexicas sometieron a varios pueblos indígenas que ocuparon el centro y el Sur del territorio actual de México agrupados territorialmente.

Los *Mexicas* fueron el último pueblo mesoamericano que condensó una rica y compleja tradición religiosa, política, civilizatoria, cosmológica, astronómica, filosófica y artística aprendida y desarrollada por los pueblos de Mesoamérica a lo largo de muchos siglos. Junto con los mayas son el tema más estudiado de la historia mesoamericana dado que se conservan fuentes documentales y arqueológicas, así como numerosos testimonios hechos en su mayoría de forma posterior por sobrevivientes de la Conquista de México.

Los *Mexicas*, generalmente exigían tributos a los pueblos aledaños, mismos que tenían sometidos y rendidos a su poderío, como se mencionó anteriormente un Sistema Tributario más complejo en cuál existían la figura de un recaudador de impuestos que se encargaba de seguir las normas y ordenes establecidas por el Emperador dicho recaudador se le conoció con el nombre de **Calpixqueh** y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Es así como podemos notar que los Mexicas, sin duda alguna fueron los revolucionarios en materia tributaria, respecto de las demás culturas mesoamericanas. Curiosamente cabe destacar que los Mexicas, sin conocer la concepción de Estado-Nación y de sus implicaciones para con sus gobernados y muy lejos de siquiera tener nociones de la existencia de alguien quien pudiera proponer dicho concepto, los Tributos que los pueblos sometidos rendían al Imperio Mexica, generalmente eran para sufragar necesidades de carácter público y los de carácter suntuario o de lujo en beneficio del Emperador estaban en segundo plano.

Prueba de ello es que aunque los impuestos que cobraban los **Calpixqueh** eran enterados al Emperador, no podemos menos cavar que esos recursos fueron utilizados en gran medida, para la Construcción de lo que sería el poderoso Imperio de Mesoamérica ya en el periodo postclásico tardío así como la construcción de acueductos que proporcionarían una de las fuentes de allegarse de agua para el Imperio más sofisticadas del momento y absolutamente nada igualada con alguna obra efectuada por pueblo alguno antecesor a los Mexicas.

El Sistema Tributario de los Mexicas, era de carácter impositivo, para los pueblos aledaños y sometidos más no para sus habitantes y eran pagados con flores o con animales y piedras preciosas, forma que cambiaría radicalmente a la llegada de los españoles.

Es muy evidente que las Relaciones Tributarias en el Imperio Mexica, se presentaron de forma muy similar a las que tuvieron lugar principalmente en Roma, solo que en el Imperio Mexica, la utilidad de los impuestos no eran meramente suntuarios o lujosos sino lo primordial era que los impuestos fueran para el beneficio del pueblo Mexica, es decir; tenía una función más social y menos lujosa y beneficiosa para el Emperador.

Al final del periodo del Imperio Mexica, cuando España llega a la región de Veracruz, y después de un tiempo de haberse instalado y establecido en esa región, fue muy hábil el español Hernán Cortés al lograr tener consigo a una gran aliada que fue la oriunda de la región de Tlaxcala **Malineli Tenepatl**, "**la Malinche**" o **Doña Marina**. Quien fue la traductora y gente de confianza del Conquistador Hernán Cortez.¹⁷

Este personaje "**la Malinche**" fue trascendental para que se lograra la Caída del Imperio y la Conquista de los Mexicas, ya que principalmente por el poderío y sometimiento que ejercía el Imperio Mexica, sobre su pueblo, "**la Malinche**" se alía con el

¹⁷ "Trayectoria del Estado Federal Mexicano", ob.cit. pág. 42.

Conquistador español y ya confabulados, logran vencer al Emperador **Cuauhtémoc** y con ello la Conquista del Imperio Mexica.

Una vez vencido el Imperio, España se instala en la ciudad principal del Imperio y sobre las ruinas y vestigios históricos de la cultura mexica construyó la ciudad de la Nueva España.

Hernán Cortés¹⁸ propuso a la Corona Española adoptar el Sistema Tributario del pueblo Mexica, solo modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales y piedras por joyas preciosas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del **Quinto Real**¹⁹.

En 1573 se implanta la **Alcabala** que es equivalente al IVA que actualmente conocemos, después el peaje por derecho de paso, creando un Sistema Jurídico Fiscal llamado **Diezmo minero** en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

Instaurado el Virreinato de Nueva España en 1535, luego de la caída del Imperio Mexica a manos de Hernán Cortés, considerando la enormidad territorial de sus nuevos dominios.

El primer Virrey fue **Don Antonio de Mendoza**.²⁰

¹⁸ *"Trayectoria del Estado Federal Mexicano"*, ob.cit. pág.41-42

¹⁹ Quinto Real, o Quinto del Rey, fue un impuesto de 20% establecido por el rey de España en 1504 sobre oro, plata y joyas de las minas en las colonias de América. Aunque el Quinto fue establecido por solo 10 años, permaneció hasta 1723 cuando fue reducido al diezmo (10%).

²⁰ *"Trayectoria del Estado Federal Mexicano"*, ob.cit.pág.49.

Una vez instalado El virreinato, establecería una forma de gobierno dentro del territorio conquistado dependiente del Reino de Español con lo cual se constituirá lo que se conoció como el Virreinato de la Nueva España.

La política económica establecida por España en el Virreinato, se caracterizó por obstaculizar el progreso de la Nueva España, en todos sus aspectos: estableció el régimen de propiedad privada de la tierra e impulsó el latifundismo en sus formas laica y eclesiástica; implantó un sistema de prohibiciones con respecto a ciertos cultivos; favoreció el monopolio y el estanco como medios de impedir el libre comercio; protegió a la industria metropolitana evitando la creación de una industria nacional y monopolizó el tráfico del comercio con el exterior.

A raíz de la conquista, toda la tierra fue considerada propiedad del Rey de España, aunque éste la enajenaba a favor de sus súbditos, otorgándoles la *merced real*²¹ sobre las tierras de manera gratuita, ya sea en pago por sus servicios militares o personales o bien mediante cierta cantidad de dinero.

A las ciudades, villas y pueblos indígenas se les respetó la propiedad comunal que consistía principalmente en montes para hacer leña, pastos para los ganados y ejidos o lugares cercanos a las poblaciones destinados a descargar y limpiar las cosechas de los vecinos.

Para premiar los servicios de Cortés y sus compañeros, se formaron grandísimos latifundios, despojándose muchas veces de sus tierras a los pueblos indígenas (*montes, pastos, ejidos*) Esto hizo que desde un principio la propiedad estuviera tan mal repartida, que para fines de la época virreinal toda la propiedad rústica y urbana estaba en manos de un quinto de la población de la Nueva España y el resto no poseía nada absolutamente.²²

²¹ *"Trayectoria del Estado Federal Mexicano"*, ob.cit. pág.50

²² Serra Rojas, Andrés, ob.cit. pág.58.

Como se menciono anteriormente los latifundios eran de propiedad particular y eclesiástica.

El latifundio particular recibió el nombre de *hacienda*. La mayoría de sus dueños vivían en la ciudad y sólo se preocupaban por recoger la renta de sus tierras. Había veces que ni las conocían, ni se preocupaban por mejorar sus cultivos, ni sabían administrarlas. Con frecuencia las hipotecaban a los principales prestamistas de entonces, al clero o a los mineros acaudalados.

El más rico y poderoso de todos los propietarios fue el clero. Acrecentó sus bienes principalmente a través de mercedes reales, donativos de particulares, préstamos con interés, diezmos y primicias de todos los productos de la tierra, dotes de las mujeres que entraban en religión, derechos parroquiales, mandas y legados y el privilegio de no pagar impuestos al Estado.

De este modo la propiedad se fue estancando y sustrayéndose a la circulación, debido también a la creación de los mayorazgos (*costumbre de heredar con todos los bienes inmuebles al primogénito, quien solo podía transmitirlos de igual modo a su sucesor*)

Los bienes raíces, tanto de los mayorazgos como de la Iglesia, se llamaban **bienes de manos muertas** por que no podían enajenarse, hacerse circular o ni siquiera pagaban impuestos. Es decir estaban **exentas**.

La Real Hacienda era el órgano administrativo y operativo que se encargaba de controlar los ingresos y egresos del gobierno de la Nueva España. Para ello dispuso de un complicado mecanismo de Oficiales Reales, los cuales controlaban la percepción de impuestos, la llegada de los barcos de España, la salida de los mismos, el funcionamiento de las industrias y el comercio, así como el reparto de lo ingresado en las Cajas Reales.

La fuente principal de ingresos eran los derechos reales sobre el producto de las minas (*el Quinto Real*) El tributo o impuesto personal que pagaban las castas varió de cuatro reales. Estaban

exceptuados las mujeres, los niños, los caciques, los enfermos y los militares. Lo más duro de este impuesto era que debían pagarlo por partida triple: al Rey, al cacique y al encomendero²³.

El encomendero tenía la obligación de enseñarles la doctrina cristiana y defender su persona y bienes, pero sobre todo se beneficiaba de rentas cuantiosas y del trabajo semi-esclavo que por concepto de "servicios personales" debían tributarle sus encomendados.

Otras fuentes de ingresos para la Corona fueron: los impuestos sobre sueldos civiles, los diezmos. El Clero estaba exceptuado de pagar impuestos.

Impuestos al comercio. Los principales impuestos mercantiles fueron: el derecho de avería, el almojarifazgo y la alcabala. El primero consistía en el pago de gastos de los buques reales que escoltaban las flotas; el segundo era el pago por entrada y salida de mercancías, y el tercero era otro pago a razón del 10% sobre el valor de las mercancías que llegaban a España por la primera venta que de ellas se hacía; en el virreinato solo se pagaba el 6%.

Después de casi tres siglos de dominación Española, fue en los primeros años del siglo XIX, que varias personas pertenecientes principalmente a la casta de los **Criollos** (*quienes eran hijos de españoles pero nacidos en América*), consideraban que eran muy injustas y para nada equitativas las condiciones, y leyes impuestas por el Reino de España en materia tributaria y política, situación que trajo consigo que un grupo importante de *Criollos* iniciara y se inspiraran para conspirar contra el Reino de España a efecto de lograr la Independencia de la Nueva España, sumado a ello estas personas conocían la coyuntura internacional respecto de la nación que emergió como potencia y que políticamente ponía en aprietos al Reino Español, que era el Imperio Napoleónico de

²³ *"Trayectoria del Estado Federal Mexicano"*, ob.cit. pág.53. **Encomendero:** es aquel que por merced real tenía indígenas encomendados, como parte de la institución colonial de la encomienda.

Francia y como era evidente y casi inevitable el conflicto bélico que se desataría entre España y Francia, este grupo de *Criollos*, no quiso poner en riesgo lo ya adquirido o construido dentro del territorio de la Nueva España como consecuencia de dicho conflicto. Así como también las condiciones precarias y de esclavitud en las que vivían las demás castas existentes en la Nueva España, es que se logra consolidar un movimiento conocido como movimiento de Independencia, que comenzaría en 1810, con personajes trascendentales para la historia de la Nación que se constituiría posteriormente.

Entre ellos el cura Miguel Hidalgo y Costilla, el militar Ignacio Allende, el pequeño industrial Juan Aldama, el corregidor de la ciudad de Querétaro, José Miguel Domínguez y su esposa Josefa Ortiz de Domínguez.

La fase de inicio comienza en la ciudad de Querétaro; se había formado un grupo de letrados, pequeños comerciantes y militares del ejército colonial, que pretextando reuniones literarias, se reunía en una academia de la población. Este grupo es conocido en la historia de México como conspiradores de Querétaro.

La Conspiración de Querétaro fue descubierta en septiembre de 1810. Los conspiradores tuvieron tiempo de prevenirse ante la intervención de las autoridades virreinales en la ciudad de Querétaro. Josefa Ortiz de Domínguez alcanzó a dar aviso a Juan Aldama del peligro en que se encontraba el movimiento independentista, al encontrarse las tropas realistas en Querétaro. A su vez, Aldama se puso en camino a Dolores, para poner al tanto de la situación al cura Hidalgo. Apremiado por la situación, Hidalgo convocó al pueblo de Dolores, tocando las campanas de la parroquia local. Acudieron las personas, aún cuando era de madrugada, y ante ellos, Hidalgo gritó ¡viva la virgen de Guadalupe!, ¡viva Fernando VII! ¡y muera el mal gobierno!, con el que se suele marcar el inicio de Independencia de la Nueva España.

Después de años de luchas fueron pereciendo todos los iniciadores y consigo fueron surgiendo más movilizadores y líderes que encaminarían poco a poco el lograr la Independencia de la Nueva España, uno de ellos es el militar José María Morelos y Pavón.

Quien redactaría una serie de postulados trascendentales para lograr el mejor trato a los indígenas que sufrían esclavitud en la Nueva España. Dicho postulado se conocería como los “*Sentimientos de la Nación*”

Fue un documento, expuesto por José María Morelos y Pavón el día 14 de septiembre de 1813 en Chilpancingo, que constaba de 23 puntos, o *sentimientos*.

1. Que la América es libre e independiente de España y de toda otra nación, gobierno o monarquía y que así se sancione dando al mundo las razones.
2. Que la religión católica sea la única sin tolerancia de otra.
3. Que todos sus ministros se sustenten de todos y sólo los diezmos y primicias, y el pueblo no tenga que pagar más obvenciones que las de su devoción y ofrenda.
4. Que el dogma sea sostenido por la jerarquía de la Iglesia que son El Papa, Los Obispos y Los Curas, porque se debe arrancar toda planta que Dios no plantó: *Omnis plantatio quam non plantavit Pater meus celestis erradicabitur*, (todo lo que Dios no plantó se debe arrancar de raíz).
5. Que la soberanía dimana inmediatamente del pueblo, el que sólo quiere depositarla en el Supremo Congreso Nacional Americano, compuesto de representantes de las provincias en igualdad de números.
6. Que los poderes legislativo, ejecutivo y judicial estén divididos en los cuerpos compatibles para ejercerlos.

7. Que funcionarán cuatro años los vocales, turnándose, saliendo los más antiguos para que ocupen el lugar los nuevos electos.

8. La dotación de los vocales, será una congrua suficiente y no superflua, y no pasará por ahora de ocho mil pesos.

9. Que los empleos sólo los americanos los obtengan.

10. Que no se admitan extranjeros, si no son artesanos capaces de instruir y libres de toda sospecha.

11. Que los estados mudan costumbres y por consiguiente, la patria no será del todo libre y nuestra; mientras no se reforme el Gobierno, abatiendo el tiránico, sustituyendo el liberal, e igualmente echando fuera de nuestro suelo al enemigo Español, que tanto se ha declarado contra esta Nación.

12. Que como la buena ley es superior a todo hombre, las que dicte nuestro congreso deben ser tales que obliguen a constancia y patriotismo, moderen la opulencia y la indigencia, y de tal suerte se aumente el jornal del pobre que mejore sus costumbres, alejando la ignorancia, la rapiña y el hurto.

13. Que las leyes generales comprendan a todos, sin excepción de cuerpos privilegiados y que éstos sólo sean en cuanto al uso de su ministerio.

14. Que para dictar una ley se haga junta de sabios en el número posible, para que proceda con más acierto y exonere de algunos cargos que pudieran resultarles.

15. Que la esclavitud se proscriba para siempre y lo mismo la distinción de castas, quedando todos iguales y sólo distinguirá a un americano de otro el vicio y la virtud.

16. Que nuestros puertos se franqueen a las naciones extranjeras amigas, pero que éstas no se internen al reino por más amigas

que sean y sólo habrá puertos señalados para el efecto, prohibiendo el desembarque en todos los demás, señalando el diez por ciento.

17. Que a cada uno se le guarden las propiedades y respete en su casa como en un asilo sagrado señalando penas a los infractores.

18. Que en la nueva legislación no se admita la tortura.

19. Que en la misma se establezca por ley constitucional la celebración del día 12 de diciembre de todos los pueblos, dedicando a la patrona de nuestra libertad, María Santísima de Guadalupe, encargando a todos los pueblos la devoción mensual.

20. Que las tropas extranjeras o de otro reino no pisén nuestro suelo y si fuere en ayuda, no estarán donde la Suprema Junta.

21. Que no hagan expediciones fuera de los límites del reino, especialmente ultramarinas; pero que no son de esta clase propagar la fe a nuestros hermanos de tierra-dentro.

22. Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de semillas y demás efectos u otra carga igual, ligera que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta ligera contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.

23. Que igualmente se solemnice el día 16 de septiembre todos los años, como el día aniversario en que se levantó la voz de la independencia y nuestra santa libertad comenzó, pues en ese día fue en el que se desplegaron los labios de la nación para reclamar sus derechos con espada en mano para ser oída, recordando siempre el mérito del grande héroe, el señor don Miguel Hidalgo y su compañero don Ignacio Allende.

Durante todo el periodo militar del movimiento independentista, no hubo grandes aportaciones o modificaciones en materia tributaria, debido a la guerra de Independencia, la cual provoco inestabilidad e incertidumbre. Y es hasta que finalmente se culmina el periodo de Independencia con la firma del Acta de Independencia.

Se conocería como: “El Acta de Independencia del Imperio Mexicano”²⁴ fue firmada el 27 de septiembre de 1821 por:

Los miembros de la Suprema Junta Provisional Gubernativa, entre los cuales destacan: Antonio Joaquín Pérez Martínez, obispo de la Puebla de los Ángeles; Juan Horbegoso, coronel de los ejércitos nacionales; Pedro José Romero de Terreros, Conde de Jala y Regla, Marqués de San Cristóbal y de Villa Hermosa de Alfaro, gentil hombre de cámara con entrada y capitán de albarderos de la guardia del Virrey; Anastasio Bustamante, coronel del Ejército de Dragones de San Luis, etc.

Y por los miembros de la Regencia del Imperio mexicano: Agustín de Iturbide, presidente; Juan O'Donojú, Manuel de la Bárcena, José Isidro Yáñez y Manuel Velásquez de León (*segundo, tercero, cuarto y quinto regente, respectivamente*).

En este periodo histórico como se menciona no existieron antecedentes importantes en materia tributaria, más que los que se habían conocido por la influencia Virreinal, pero una vez estabilizado el Imperio Mexicano, así llamado en ese momento, es que en el año de 1823 se expide un reglamento de distribución de comisos; el comiso debía declararse por el Juez competente y de su producto, se descontaba (*sistema similar al actual en materia aduanera*)²⁵ los derechos fiscales, el arancel del Juez, promotor y escribano y la diferencia se distribuía entre denunciante y aprehensores y además si el contrabando excedía de \$500 pesos se publicaba el nombre y el delito de sujeto que cometía el delito.

²⁴ *“Trayectoria del Estado Federal Mexicano”*, ob.cit. pág.193.

²⁵ *La Evasión Fiscal*, ob. cit. Pág.221.

De lo estudiado es claro que después del movimiento de Independencia, ya estabilizado el Imperio, es que surgen reglamentos que regulan las conductas de los sujetos que cometen conductas antijurídicas, en contra del Estado, he ahí un antecedente claro de delitos en materia fiscal que en esa época se presentan, lo que muestra los inicios de la forma en que se llevarían a cabo las Relaciones Tributarias entre el Estado y los particulares en ese periodo histórico.

Años más tarde y habiendo culminado el periodo del Imperio con el destierro y ejecución del Emperador Agustín de Iturbide, la nueva nación ya independiente deja de ser un Imperio para pasar a ser una República, misma que se constituiría con los principios republicanos. En ese momento también arriba al poder el primer Presidente de México Guadalupe Victoria y bajo la supremacía de la primera Constitución que hubo en México la de 1824, que en materia fiscal establecía lo siguiente:

Específicamente en el artículo 161 en el numeral 7 de la Constitución de 1824 establece que es obligación de los mexicanos contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el congreso general.

A saber; el primer texto Constitucional existente en México ya como nación independiente fue el que entro en vigor el 3 de octubre de 1824, expedido por el constituyente de ese momento. En la nueva Constitución, la república tomaba el nombre de Estados Unidos Mexicanos y era definida como una república federal representativa, con el catolicismo como religión oficial.

El Congreso era bicameral, parecido al de Estados Unidos, con una cámara alta (*de Senadores, con dos Senadores por Estado*) y una Cámara baja, con un Diputado por cada 80 mil habitantes. El poder ejecutivo federal recaía en un Presidente y un

Vicepresidente²⁶, electos por cuatro años. El poder judicial estaba en manos de los once integrantes de la Suprema Corte de Justicia.

Dicha Carta Magna se caracterizó principalmente por establecer: Las bases de la república federal, en lo que se constituyó México como tal.

Las bases constitucionales, para establecer y sustentar las Relaciones Tributarias en esta Constitución, quedaron plasmadas en los artículos **110, fracción V** y **161, inciso 7º** principalmente.

En el artículo 110 de dicho documento, se establece como parte de las atribuciones del Ejecutivo o Presidente de la República, específicamente en la fracción V que a la letra plantea:

Artículo 110

Son atribuciones del Presidente:

...

V.- “Cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.”.

Esta atribución contenida en dicho documento, si bien es cierto que es muy genérico el sentido con el que se expresa dicha facultad del Ejecutivo, en ese momento; lo que es un hecho, es que en un criterio de interpretación más específico, es claro que la atribución que se le encomienda al Presidente, no la hará directamente, pero si con apoyo de su gabinete, específicamente, el encargado de la Hacienda Pública, tal y como sucede actualmente.

²⁶ Fix-Zamudio Héctor y Salvador Valencia Carmona, “*Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*”, Edit. Porrúa, México D.F., pág.707.

En el artículo 161 inciso 7° de la Constitución de 1824, es el numeral que crea el vínculo que da origen a la obligación de contribuir al gasto público²⁷. Es decir; establece lo siguiente:

Artículo 161

“Cada uno de los Estados tiene obligación”:

1...

...

7 ° De contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el Congreso general.

Como es de percatarse este inciso de igual forma en este caso, plantea genéricamente el vínculo jurídico que tiene un ente obligado para con el Estado de contribuir al gasto público y así poder cumplir con sus cometidos.

Es así que en relación al texto Constitucional actual la única diferencia respecto de este inciso derivado del documento Constitucional de 1824 y la Constitución de 1917, es que el ente obligado a contribuir para el gasto público en el Texto Constitucional de 1824, son los Estados Integrantes de la Federación y en el texto vigente el ente obligado es el pueblo poseedor de la soberanía nacional, a través de cada uno de sus ciudadanos tal y como lo establece el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución vigente.

Además otra peculiaridad importante en el presente comparativo es que en la Constitución de 1824, el planteamiento de vínculo jurídico y obligación de contribuir al gasto público, es muy genérico; y en el texto Constitucional vigente cambia radicalmente,

²⁷ Las Constituciones de México, LIV Legislatura del Honorable Congreso de la Unión, Edit. Comité de Asuntos Editoriales, México D.F., 1989, pág.91.

lo antes planteado ya que en este documento, el constituyente de este momento histórico, sí es más específico, en el vínculo jurídico que crea y delega la obligación de contribuir para el gasto público; a un ente físico que en este caso es el “**ciudadano mexicano**”. Tal y como lo establece el numeral 31 fracción IV del texto Constitucional actual.

Posteriormente ya cuando arribo al Poder Antonio López de Santa Anna, la debilidad en la política económica de su gobierno, provocó que en materia fiscal su gobierno estableciera el cobro del tributo de un **Real** por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro. Como nos podemos percatar era un momento bastante difícil para los contribuyentes, debido a esa política fiscal de persecución desproporcionada.

Con el paso del tiempo, siguen arribando al Poder diferentes Presidentes, hasta llegar un periodo en la Historia que se conocería como la Guerra de Tres años o la Guerra de Reforma que fue la precursora del cambio ideológico en el ejercicio del Poder, es decir; dejar las políticas conservadoras (que se caracterizaban por proteger y privilegiar principalmente al Clero y a un pequeño grupo de personas pertenecientes a la elite social del momento que posteriormente adquieren, ya en el movimiento bélico el nombre de “*conservadores*”) ese periodo histórico se caracterizó por proponer (por parte de los “*liberales*”) políticas encaminadas a limitar y acotar el poder y los privilegios que gozaban el Clero y los conservadores, así como transformar y modificar los principios educativos, basados en la intervención del Clero en su impartición, para convertirse en Educación Laica.

En 1857, cuando es promulgada la nueva Constitución de 1857, Constitución que se caracterizo por contener reformas constitucionales liberales y con esto acotando el poder del Clero (*reformas que específicamente en materia fiscal, estaban enfocadas en dejar de exentar el pago de impuestos principalmente al Clero*) Así como la obligación impuesta a los

mexicanos en dicha constitución específicamente en el artículo 31 fracción II de contribuir al gasto público.

Conforme pasaron los años y fueron sucintándose hechos históricos, la sociedad cambio y ello trajo como consecuencia que la coyuntura previa al periodo histórico conocido como “La Reforma”, trajera consigo la creación del Texto Constitucional que prosiguió a la Constitución de 1824.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857 fue la primer Constitución liberal escrita en México, durante la presidencia de *Ignacio Comonfort*²⁸. Fue promulgada el 5 de febrero de 1857 y estableció políticas liberales tales como: libertad de expresión, libertad de conciencia, libertad de asamblea y la libertad de levantarse en armas. Garantizó libertades básicas civiles a los mexicanos; reafirmó la abolición de la esclavitud; eliminó la prisión de deudor; separó la educación de la religión; y disminuyó el poder de la iglesia católica. Eliminó todas las formas de castigo cruel e inusual, incluyendo la pena de muerte. Eliminó todas las alcabalas en México. Prohibió los títulos de nobleza, honores hereditarios y monopolios.

También dictó que cualquier esclavo que pisara territorio mexicano sería liberado. Esto hizo que México fuera un paraíso para los afroamericanos que escapaban de la esclavitud en los Estados Unidos.

Esta constitución junto con el Plan de Ayutla²⁹ y otras reformas liberales polarizaron a la sociedad mexicana y la llevaron a la Guerra de Reforma.

Una vez promulgado el texto Constitucional de 1857 caracterizado por ser un documento de corte liberal, a diferencia de la Constitución de 1824, en ella el vínculo jurídico que establece el

²⁸ *“Trayectoria del Estado Federal Mexicano”*, ob.cit. pág.278

²⁹ *“Trayectoria del Estado Federal Mexicano”*, ob.cit. pág.269-274

Estado para sufragar el gasto público, es más claro y en un criterio de interpretación estricto es *totalmente específico*, es decir; la obligación de Contribuir al gasto público³⁰, ahora si recae específicamente sobre un ente animado, como lo es en este caso el ciudadano mexicano y que tal como aparece en ese texto Constitucional que a la letra establece:

Artículo 31

“Es obligación de todo mexicano”:

Fracción II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como es evidente, esta Constitución es muy similar a la que actualmente conocemos y eso sí, muy distinta a la primera Constitución que existió en México.

Ya que la primera aparte de ser de corte más conservador y apegado a criterios más genéricos estaba planteado en una coyuntura joven e inicial, respecto de México como país independiente. Y la segunda ya estaba enmarcada en una visión más liberal y con tendencias innovadoras y separatistas, principalmente en lo que respecta al Estado de la Iglesia, rompiendo ese vínculo que los unió durante años.

En lo que respecta a las Relaciones Tributarias, el texto Constitucional de 1857, podría ahora sí afirmarse que es la inspiración plena del vínculo jurídico que el Estado, establece a los ciudadanos mexicanos, de colaborar, pero principalmente; de

³⁰ Las Constituciones de México, LIV Legislatura del Honorable Congreso de la Unión, Edit. Comité de Asuntos Editoriales, México D.F., 1989, pág.162.

contribuir al gasto publico. Tal y como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución vigente.

En otro contexto la situación llegó a ser delicada, tanto que este primer Congreso Constitucional que había elegido a *Comonfort* como Presidente de la República y a Benito Juárez, Presidente de la Suprema Corte de Justicia, confirió al Ejecutivo Facultades extraordinarias para gobernar. Al tenor de los hechos impidió incluso que se respetaran los artículos constitucionales relativos a las garantías individuales en tanto continuara la inestabilidad.

La amenaza de golpe de Estado en el país y la debilidad del Presidente para actuar firme y decididamente, precipitó el estallo franco de la lucha. Y es en diciembre de 1857 que se proclamó el Plan de Tacubaya en el que se estipulaba que cesaba de regir la Constitución anterior y que *Comonfort* seguiría al frente del Ejecutivo, gobernando con amplias facultades; convocaba a un congreso extraordinario que redactaría una nueva constitución de acuerdo con la voluntad nacional, cesando entre tanto a todas aquellas autoridades que no secundasen este Plan.

Presionado por las circunstancias, *Comonfort* decidió unirse a los sublevados. Parte de su equipo de colaboradores renunció a sus puestos mientras que Benito Juárez, Presidente de la Suprema Corte, Isidoro Olvera, Presidente del Congreso y algunos diputados fueron conducidos a prisión. Los estados de la República se dividieron en aquellos que apoyaban al Plan de Tacubaya y los que defendían el Orden Constitucional.

Los conservadores, por su parte, aprehendieron a *Comonfort* para que derogara las reformas liberales, a lo cual él se negó. Luego, trató de buscar una reconciliación con el ala liberal; liberó a Juárez y llevó a cabo enfrentamientos armados contra los conservadores, en los cuales saldría mal librado. Ante lo inútil de su resistencia decidió no continuar en la lucha y abandonó el país dejándolo inmerso en una guerra civil.

Por un tiempo los liberales y los conservadores tuvieron gobiernos paralelos, con la sede del gobierno conservador en la Ciudad de México y los liberales en Veracruz.

En consecuencia se dan dos gobiernos paralelos. Uno encabezado por Benito Juárez que en su calidad de Presidente de la Suprema Corte debía ocupar el Ejecutivo en caso de que el Presidente se ausentara; y el otro presidido por Félix Zuloaga, a quien una junta de representantes había electo presidente. El primero defendería el orden constitucional, mientras el segundo se encaminaría a su destrucción.

Juárez estableció su gobierno, en un primer momento, en Guanajuato, mientras Zuloaga en la Ciudad de México cuyo gobierno estaba basado en las llamadas Cinco Leyes que de hecho derogaban algunas de las reformas liberales como la Ley Lerdo, la Ley Iglesias y la Ley Juárez entre otras. Las diversas entidades del país tomarían una posición y defenderían a uno de estos dos gobiernos.

El ejército y el gobierno liberal irían sufriendo severas derrotas a manos de los conservadores, en Puerto de Carretas, *Atenquique*, *Ahualulco* y *Barranca de Beltrán*, bajo el mando, en la primera batalla, de Luis G. Osollo y del general Miguel Miramón tras la muerte de aquél, derrotas que llevaron a Juárez a convertir su mandato en itinerante. Con todo y las penalidades a que se vio sujeto, éste continuó dictando una serie de disposiciones legislativas que simbolizaron una postura aún más radical que la manejada en el Congreso Constituyente de 1857.

La legislación dictada en Veracruz modificó sustancialmente diversos aspectos centrales de la vida nacional.

Las leyes decretadas por Juárez en Veracruz, mientras se encontraba sitiado dicho puerto, conocidas como **Leyes de Reforma**, establecieron al fin la separación de la Iglesia y del Estado. El 12 de julio de 1859 que se promulgó la Ley de Nacionalización de los Bienes Eclesiásticos; posteriormente la Ley

del Matrimonio Civil; la Ley orgánica del Registro Civil y la Ley sobre el Estado Civil de las personas; el Decreto que declaraba que cesaba toda intervención del Clero en cementerios y camposantos.

El 11 de agosto de 1959 se reglamentaron los días festivos y se prohibió la asistencia oficial a las funciones de la Iglesia. Un año más tarde, el 4 de diciembre de 1860, se expidió la Ley sobre libertad de cultos. Este conjunto de leyes fueron el inicio de una nueva era en la política, la economía y la cultura de ese momento.

Pero mientras esos ordenamientos se convertían en realidad, la guerra civil había agotado y empobrecido al país. Un hecho externo determinó el resultado de la contienda y daría un giro radical a los acontecimientos: en 1859, el gobierno de Washington reconoció al de Juárez y lo proveyó de grandes recursos materiales y económicos; el jefe del gobierno conservador, el general Miguel Miramón, sabedor de la gran influencia estadounidense en la política mexicana, promovió infructuosamente una conciliación entre ambos bandos.

Después de tres años de guerra civil, las fuerzas liberales encabezadas por el general Jesús González Ortega, enfrentaron la que sería la última batalla contra las fuerzas dirigidas por Miramón el 22 de diciembre de 1860.

Los liberales vencieron a los debilitados conservadores definitivamente en la Batalla de *Calpulalpan* en el Estado de México el 22 de diciembre de 1860, y finalmente el 1 de enero de 1861, Juárez hizo su entrada triunfal a la capital de la República.

Sin embargo, los asesinatos de Melchor Ocampo y de Santos Degollado, en 1861 llevados a cabo por las guerrillas conservadoras, contribuyeron a que la situación política, económica y social se tornara crítica.

El gobierno de Juárez, decidió suspender pagos, buscar la forma de allegarse de recursos por cualquier medio y mantener la

suspensión de garantías. Estas medidas resultarían insuficientes para resolver los problemas financieros existentes y lograr la pacificación del país. Con el fin de conseguir más recursos para frenar la guerra y mejorar la Hacienda Pública, el Ejecutivo tuvo que tomar medidas drásticas. La presentación ante el Congreso de una iniciativa de ley para suspender los pagos de deudas y obligaciones extranjeras durante dos años, fue el corolario a la angustiada situación. Discutida en el seno de la Asamblea Legislativa, la iniciativa fue aprobada y se publicó en julio de 1861. La respuesta de las potencias afectadas fue inmediata y aunque la disposición se derogó en noviembre de ese mismo año, fue demasiado tarde pues la actitud asumida por los gobiernos extranjeros presagiaba el inicio de la Intervención Francesa en México.

En 1859 el Archiduque Maximiliano de *Hamsburgo* fue contactado por primera ocasión por los conservadores mexicanos, los cuales buscaban un príncipe europeo para ocupar la corona del Segundo Imperio Mexicano, con el apoyo militar de Francia y de la Iglesia católica. Maximiliano aceptó el ofrecimiento si la mayoría del pueblo mexicano estaba de acuerdo. Los conservadores recolectaron firmas y le mostraron los resultados de un plebiscito realizado en la Ciudad de México. Los resultados señalaban que una *gran mayoría de los mexicanos* solicitaba su presencia como Emperador. Decidió aceptar la oferta, no sin antes renunciar a todos sus títulos en Europa.

El plebiscito mostrado a Maximiliano se había realizado en la Ciudad de México. Adicionalmente, hacía apenas cuarenta años que el primer Emperador Mexicano Agustín I había sido derrocado, desterrado y posteriormente fusilado. En todo ese tiempo los intentos españoles por reconquistar el país, la Guerra de Texas, los conflictos entre liberales y conservadores, la invasión estadounidense y la más reciente invasión francesa habían vaciado las arcas de la hacienda pública. Una minoría de los mexicanos había abandonado sus esperanzas en las alternativas políticas de la aristocracia y dio su apoyo a Benito Juárez, el primer Presidente indígena de América, un firme partidario del sistema republicano.

Cuando finaliza la guerra de tres años tuvieron que pasar varios años para que el país se pudiera estabilizar económico, social y políticamente y después de tantos años de guerra las arcas del Estado quedaron casi vacías entonces se tuvieron que implementar políticas fiscales encaminadas a recabar recursos económicos para sufragar los gastos del país; a la muerte de Benito Juárez, arriban al Poder otros presidentes de su misma corriente política. Y es hasta que llega al Poder un militar que dentro del periodo juarista, fue trascendental su participación en la milicia.

Se le conocería con el nombre de Porfirio Díaz Morí, Presidente de México y personaje central en uno de los periodos conocidos en la Historia de México; como el Porfiriato.

Durante el Porfiriato la política fiscal existente dentro de las Relaciones Tributarias entre el Estado y los particulares de igual forma como se había presentado en periodos presidenciales anteriores era excesivamente desproporcionada. Los menos y pertenecientes a las elites sociales estaban exentos de pagar impuestos y toda la población tenía que pagarlos siempre, siendo el sostén y pilar de las cargas fiscales impuestas por el Estado a los contribuyentes.

A la par la búsqueda de la estabilidad política mediante la reorganización y control del ejército y la pacificación del país, provocó que el Presidente Díaz encaminara sus esfuerzos a obtener el reconocimiento internacional de las naciones europeas. Gran Bretaña fue la última en reconocer al gobierno de Díaz (1884). España lo otorgo el mismo año en que el general oaxaqueño asumió la Presidencia y Francia lo hizo en 1880.

Para el logro de sus objetivos en política exterior, el Presidente Díaz contó con la colaboración de políticos expertos que se habían forjado en las últimas décadas. Las dos figuras más importantes, fueron sin duda, Matías Romero e Ignacio Mariscal. El primero, quien se desempeñó como Ministro de México en Washington de 1882 a 1898, logró generar una política bilateral con los Estados

Unidos aprovechando las oportunidades comerciales que se abrían. Mariscal quien se desempeñó por casi treinta años como Secretario de Relaciones de 1880 a 1910, su experiencia como ministro en Washington y Londres le permitió gestar una política exterior multilateral.

En abril de 1878, Estados Unidos reconoció el gobierno del Presidente Díaz. Con la modificación de una serie de leyes México abrió sus puertas a la inversión extranjera.

La política fiscal del Presidente Díaz³¹ se centralizó principalmente en la apertura a la inversión extranjera lo que trajo consigo en materia fiscal que se presentara un gran flujo de capital y tecnología. Surgió de las concesiones que el gobierno mexicano otorgó a inversionistas extranjeros en forma de tasas de ganancias garantizadas, exenciones de impuestos y reformas fiscales benéficas para los inversionistas.

El flujo económico del periodo del Porfiriato, tuvo como resultado que algunos particulares obtuvieran concesiones y exenciones al pago de los impuestos, lo que provocaría que la carga fiscal recayera sobre un sector de la población bastante endeble como el campesinado, a través de la creación de la figura de las tiendas de raya que se convertirían en el monstruo que si bien era cierto no eran específicamente recaudadores de impuestos si eran un ente fiscalizador del que se apoyaba el gobierno para dejar en condiciones de precariedad y pobreza extrema a los campesinos y obreros.

La **Tienda de raya** era un establecimiento de crédito para el abasto básico, ubicada junto a las fábricas o haciendas y donde los obreros o campesinos eran obligados a realizar sus compras. Se conocieron como tiendas de raya pues la gran mayoría de los trabajadores era analfabeta y en el libro de registro de pago de nómina ponían una raya en lugar de su firma.

³¹ *"Trayectoria del Estado Federal Mexicano"*, ob.cit. pág.360.

Las tiendas de raya en México tuvieron auge a finales del siglo XIX y principios de XX durante el gobierno de Porfirio Díaz, quien dio amplias concesiones a empresarios y hacendados nacionales y extranjeros, para explotar los recursos naturales, incluida la vida de los obreros y campesinos mexicanos.

Las tiendas de raya eran propiedad de los patrones y ahí expendían comestibles, licores y ropas de baja calidad. El pago a los trabajadores se hacía mediante vales que sólo se podían canjear en la tienda de raya del patrón, quien recuperaba todo el dinero erogado en pagar los sueldos ya que por lo general revendía los productos a un precio más alto. Cuando al trabajador, que recibía salarios muy bajos por exhaustivas jornadas, no le alcanzaba para pagar los productos que permitieran su subsistencia y la de su familia por lo que se veía obligado a comprar a crédito con un alto interés y así adquiría una deuda que, si en vida no la pagaba, era heredada a su descendencia o a otros familiares.

El trabajador no podía cambiarse de hacienda o fábrica sin antes saldar la deuda y si llegaba a escapar era perseguido por la policía para llevarlo de regreso.

También era común que los patrones embrigaran a los trabajadores hasta que gastaban todo su dinero, entonces los productos básicos eran vendidos a crédito.

Otro abuso frecuente de los patrones era causado por el analfabetismo de los trabajadores que eran engañados al momento del pago de salarios y el cobro de deudas.

Siendo las Tiendas de raya junto con el latifundio y los intentos de reelección del Presidente Porfirio Díaz, por un periodo más que estalla y se comienza a gestar un nuevo conflicto armado que provocaría de nuevo crisis social, económica, política y específicamente financiera, siendo el tema que nos concierne.

Después de treinta años de sometimiento al régimen Porfirista y ante las arbitrariedades del mismo, la sociedad cambia su forma de visualizar su entorno social y comienza a negarse a aceptar políticas que afectaban los intereses de la clase campesina y obrera a la que generalmente pertenecían y con el apoyo y asesoramiento de intelectuales y personas que se encontraban en contra del Régimen de Porfirio Díaz, es que unen sus ideas para evitar la reelección del Dictador y comenzar una vida más democrática.

A este periodo se le conocería como periodo Revolucionario que daría la pauta a un conflicto armado que duraría aproximadamente 10 años y que traería consigo la exigencia al respeto de las garantías individuales que aun existiendo la carta magna de 1857 y las leyes posteriores a su emisión, eran vulneradas por aquellas personas que eran privilegiados del Presidente Díaz. Dicha exigencia se materializaría con la emisión de la Carta Magna que emitiría el constituyente de 1917.

Documento en el cual se establecerían las nuevas formas en que la sociedad exigiría el respeto a su garantías individuales así como las políticas tanto en materia agraria, económica, laboral, fiscal entre otras.

La guerra provocó que los mexicanos no pagaran impuestos. Después hubo la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias.

Una vez pasado el periodo de guerra; en 1917, se implementan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en

general, incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo.

Este periodo duro hasta terminar el movimiento revolucionario, cuando comenzó a tomar forma la manera en que se presentarían las Relaciones Tributarias entre el Estado y los particulares tal y como actualmente las conocemos.

Con la promulgación del texto constitucional de 1917, se establece como una obligación de los particulares el contribuir al gasto público³² de la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios de manera equitativa, proporcional y apegada a las normas jurídicas vigentes.

La Constitución de 1917 es una aportación de la tradición jurídica mexicana al constitucionalismo universal, dado que fue la primera constitución de la historia que incluye derechos sociales.

Así es que al promulgarse el nuevo texto constitucional, México adquiere un nuevo marco Constitucional, que en el caso de la presente Tesis, refiriéndose a las Relaciones Tributarias y el vínculo creado entre el Estado y los Ciudadanos, respecto de la obligación creada de contribuir al gasto público, no es muy diferente de lo establecido en su antecesor “la Constitución de 1857”.

Sin embargo en relación a lo político, si hay cambios muy drásticos respecto del sistema político existente del periodo de la Constitución de 1857 al de la Constitución de 1917, caracterizándose la Constitución de 1857, por establecer la existencia de un congreso unicameral y en el cuál el centro del Poder es el legislativo, con la peculiaridad de no existir el derecho de Veto que a diferencia de la Constitución del 1917, el Poder

³² Las Constituciones de México, LIV Legislatura del Honorable Congreso de la Unión, Edit. Comité de Asuntos Editoriales, México D.F., 1989, pág.186-187.

reside completamente en un Sistema Presidencial, en el cuál el centro del poder abunda exclusivamente en el Ejecutivo³³.

Realmente lo que ha sido trascendente desde la vigencia del actual texto Constitucional hasta nuestros días, han sido las respectivas Reformas Constitucionales que han existido posteriormente a la emisión de este documento, reformas que generalmente se plantean, aprueban y aplican conforme la sociedad y sus exigencias cambian, así como dependiendo de las coyunturas sociales, económicas y políticas que influyen bastante para realizar dichas modificaciones y de las cuales haremos énfasis posteriormente dentro de esta Tesis; un ejemplo claro de ello, fue la actual Reforma Fiscal de 2008, misma que se turnó en 2007, para ser revisada y analizada por el Congreso de la Unión, y Aprobada en 2008.

Ahora, tal y como se ha venido mencionando la obligación al pago de contribuciones a que se encuentran obligados los ciudadanos de México, principalmente se encuentra fundamentada en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente que es el marco Constitucional que rigen las Relaciones Tributarias, a su vez al existir un vínculo jurídico entre el Estado y los ciudadanos (*por medio de la Federación en la que se constituye nuestro país y de sus partes integrantes como lo son sus Entidades Federativas*) es que a través del pacto Federal ambos entes, deben coadyuvar juntos para concretar los recíprocos derechos y obligaciones que ambos merecen y deben; a efecto de cumplir de manera coordinada con los cometidos esenciales y generales del Estado dentro de esa relación bilateral entre Ciudadano y Estado, ello por medio de los ordenamientos legales existentes, en primera instancia por la Constitución Federal actual y posteriormente ya en el ámbito local, por las Constituciones Locales, tales como La Constitución de la Entidad Federativa de que trate, así como por los Convenios de Colaboración que establece la Secretaría de Hacienda y Crédito

³³ Fix-Zamudio Héctor y Salvador Valencia Carmona, ob.cit. pág.714.

Público con las diferentes Entidades Federativas del país; que con la firme intención de coadyuvar juntos para cumplir con los cometidos del Estado, por citar un ejemplo claro, es lo establecido en la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México, mismo que expone de igual forma que la Constitución Federal vigente, la obligación de contribuir al gasto público, del Estado como de sus municipios y que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 27: son deberes de los vecinos del Estado;

...

Fracción II... *“Contribuir para los gastos públicos del Estado y de los Municipios donde residan o realicen actividades gravables, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes, según lo establecido por la Constitución Federal.”*

En atención a lo anterior; la obligación de Contribuir al gasto público, es completamente similar, tanto del concepto establecido en la Constitución Federal vigente como lo establecido en la Constitución Política del Estado de México. Situación que no resulta incongruente, toda vez que ambas Constituciones devienen del mismo origen y se plantean bajo los mismos principios rectores, tales como la proporcionalidad, la equidad y la legalidad.

Después de la época revolucionaria el país ya con una Constitución basada en principios de equidad, seguridad jurídica y legalidad auspiciando garantías adquiridas por la lucha revolucionaria como los Derechos Sociales y laborales elevados a rango constitucional, la propiedad de la tierra, la educación gratuita y la obligación de los particulares para contribuir al gasto público de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios así como del Distrito Federal que es uno de los temas principales de la presente Tesis. En dicha Constitución que fue promulgada en 1917, se establecen las bases de las Relaciones Tributarias que nos regirán hasta nuestros días, sin menos cabo de las reformas constitucionales que posteriormente hayan surgido.

Los primeros años después del periodo de mayor auge dentro de la Revolución estuvieron encabezados sucesivamente por dos Presidentes considerados como los últimos caudillos de México, principalmente el segundo. Uno de ellos fue Venustiano Carranza y el otro fue Álvaro Obregón.

Venustiano Carranza, una vez promulgada la Constitución de 1917, siendo el encargado del Poder Ejecutivo de la Unión sería el primer Presidente en gobernar bajo un régimen constitucionalista, en uso de las facultades de que se hallaba investido, conforme al Plan de Guadalupe, para que tanto los gobiernos de los Estados como el gobierno federal conozcan exactamente la verdadera riqueza del país y puedan así distribuirse racional y equitativamente las contribuciones sobre los contribuyentes, considero pertinente emitir decretos que establezcan disposiciones en materia fiscal.

El General Álvaro Obregón es quien como Presidente, comienza la etapa final del caudillaje, sus grandes acciones estuvieron orientadas a otorgar derechos a obreros y campesinos, con el afán de hacer crecer su base popular de apoyo y con el fin de asentar las bases de un sistema político diferente.

En la política, Obregón intentó mantener el control y equilibrio de las fuerzas políticas imperantes en el país, principalmente del ejército. Por ello, concedió la amnistía a Francisco Villa y Saturnino Cedillo y a cambio de rendirse y colaborar en la estabilidad del país les otorgó tierras, producto del reparto agrario. Otra de las preocupaciones del gobierno de Obregón fue obtener el reconocimiento de los Estados Unidos, ya que en caso de una nueva revuelta armada en su contra, Obregón debería usar el apoyo de Estados Unidos que consiguió a inicios de 1923, con el **Tratado de Bucareli**, suscrito por *Thomas Lamont*, banquero estadounidense, y el Ministro de Hacienda, Adolfo de la Huerta, por parte de México. Sin embargo, para lograr el reconocimiento norteamericano, Obregón tuvo que hacer ciertas concesiones, sobre todo en materia agraria, ya que la política nacionalista del

artículo 27 constitucional afectaba los intereses de las compañías extranjeras en México.

Aunque al término del período presidencial en 1924 se retira oficialmente de la jefatura política, una vez reformada la Constitución en el aspecto de la reelección por su fiel colaborador Plutarco Elías Calles, vuelve a presentarse como candidato a la Presidencia de la República. El *13 de noviembre de 1927* sale ileso de un atentado en el Bosque de Chapultepec.

Se proclama su reelección en *julio de 1928*. Para celebrar el triunfo, el *17 de julio de 1928*, se le ofrece un banquete a Obregón, en el restaurante "*La Bombilla*", en villa de San Ángel, en el Distrito Federal, ahí se le acerca un hombre con el pretexto de mostrarle al futuro Presidente sus dibujos y al momento de voltear recibe en pleno rostro tres balazos. El nombre del homicida de Álvaro Obregón era *León Toral*, un fanático religioso que terminó con la vida del hombre que después de diez años de guerra civil, había procurado dar paz y estabilidad a su patria.

Como es evidente los sucesos históricos de carácter social, económico y político posteriores a la Revolución como lo fueron la Guerra Cristera, La Institucionalización del país dejando el Caudillaje ya en el pasado, con la creación de partidos políticos, la Expropiación del Petróleo entre otros sucesos; la política fiscal del país se vio cambiante conforme arribaban al poder los diferentes presidentes hasta nuestros días.

Prueba de ello comenzaría con el periodo conocido como el **Maximato** que fue el primer periodo histórico que posteriormente a la Revolución, se caracterizó por que durante dicha etapa la política interna del país se tornó difícil, ya que la coyuntura internacional era grave aunado a la mayor crisis de la historia mundial conocida como la Crisis de 1929 y a eso le sumamos el movimiento social-religioso que tuvo lugar en México que fue la guerra Cristera lo cual provocaría estragos en la vida financiera del país.

Que si bien es cierto ya existía una estructura para una operatividad del organismo recaudador de ese momento también es muy cierto que la Crisis internacional provocaba falta de recursos en las arcas de la nación, ello por las pocas oportunidades que surgían y por la deuda externa que en ese momento era compleja, sobre todo por motivo de la Crisis.

Posteriormente al finalizar el periodo del *Maximato* y con el arribo al Poder del Presidente Lázaro Cárdenas, la política fiscal que regia las Relaciones Tributarias entre el Estado y los particulares, tuvo un vinculo muy cercano con el hecho histórico de ese momento que fue la decisión de política pública más representativa de la administración de Cárdenas del Río "*la expropiación petrolera*". Debido a una combinación de factores entre los que destacan la debilidad de las economías estadounidense y británica durante la década de los treinta (*ambas estaban sumidas en los efectos de la crisis de 1929*), la existencia de un fuerte conflicto entre los trabajadores de las empresas petroleras instaladas en México y los empresarios extranjeros que desacataron un laudo laboral de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como su propia visión de un capitalismo democrático y nacionalista, en el que las industrias básicas (*petróleo, siderurgia, etc.*) jugaban un papel clave, Cárdenas decretó la expropiación el 18 de marzo de 1938, creando PEMEX. Con ello se acabaron las exenciones al pago de los impuestos para alguna parte de estas compañías a las que se les concedió la concesión de trabajar el petróleo. Lo que provoco su descontento, pero así mismo se logro que dichos recursos entraran a las arcas de la Federación de manera más directa que como venía sucediendo.

A la llegada del Presidente Manuel Ávila Camacho la política fiscal cambio radicalmente a la utilizada por Cárdenas es decir; promovió el desarrollo industrial y proteccionismo. Durante el régimen de Manuel Ávila Camacho se prestó especial atención al fomento de la industria privada.

Durante ese periodo el papel de Estado fue significativo como promotor del desarrollo industrial y sus funciones consistieron en:

- * proporcionar el crédito que los empresarios requerían sobre todo en las industrias básicas, para lo cual se favoreció la expansión y consolidación de la banca privada.
- * crear una amplia infraestructura para lo cual se empleó el 55.1% de presupuesto en transportes y comunicaciones.

Y en materia fiscal principalmente:

La creación de **Instituto Mexicano del Seguro Social**, organismo fiscal autónomo que tendría facultades de fiscalización y cobro, así como principalmente la función de proporcionar la seguridad social a los mexicanos bajo el régimen legal y mecanismo establecido y mencionado anteriormente.

- * establecer una política de impuestos bajos.
- * aplicar una política arancelaria proteccionista, fundamentalmente cuando la industria resultó afectada por el acuerdo comercial con Estados Unidos.

El comercio exterior estuvo considerablemente influido por el conflicto bélico mundial. A partir de 1939 se hizo manifiesto el cambio en la distribución geográfica del comercio exterior de México; si el año anterior el intercambio con Europa había representado un tercio de las importaciones y exportaciones, la situación había cambiado. A pesar de que se había elevado las ventas a Alemania y a Italia, para 1940 las exportaciones a Europa representaron solamente un 5.5% del total, decrecieron también las importaciones. Al final del sexenio de Ávila Camacho, menos del 4.6% de las importaciones provenían de Europa y se enviaban apenas un 2% de las exportaciones mexicanas; una situación similar se presentaba en las relaciones comerciales con Japón.

En el aspecto de las finanzas públicas, el sexenio de Manuel Ávila Camacho se caracterizó por el crecimiento del proceso inflacionario que se había iniciado en el régimen anterior, principalmente a causa de la política Cardenista que destinó buena parte del presupuesto para la construcción de obras públicas encaminadas a fortalecer al aparato productivo, recurriendo al financiamiento con préstamos al Banco de México, cuyo monto era superior a los ingresos de Estado.

Con el propósito de controlar la inflación, el gobierno adoptó varias medidas monetarias en las que participó el Banco de México, cuya ley orgánica fue modificada con el fin de que permitiera elevar los depósitos obligatorios para regular la cantidad de dinero en circulación monetaria, pero fue indispensable efectuar un control sobre el comercio interno, sobre todo cuando empezaron a escasear los artículos de necesidad básica y los especuladores se dedicaron a encarecerlos de forma exorbitante; el gobierno decretó un control de precios y buscó incrementar la producción.

La justicia social y el movimiento obrero. La tensa situación creada por el cardenismo entre los capitales mexicanos se reflejó en los primeros momentos del sexenio de Ávila Camacho. Los empresarios pedían que fuera reprimida toda manifestación obrera que pusiera en peligro el desarrollo de la industria, y se oponían principalmente a que los sindicatos intervinieran en asuntos políticos.

El gobierno de Ávila Camacho tendía hacia la consolidación, la unidad nacional y el fomento a la industrialización y tuvo que dedicarse necesariamente a limar las asperezas entre patrones y obreros; cuando llegó a darse un conflicto, mostró mayor dureza hacia los trabajadores.

El Presidente Miguel Alemán Valdés inició su gobierno con un programa de industrialización, cuya nota fue una franca apertura al capitalismo internacional. Con él cambia el rumbo respecto a la Revolución, se da una ruptura con los gobiernos anteriores. Estos cambios de estrategia se engloban en lo que el político Antonio

Carrillo Flores definió como la “Teoría del péndulo”, que la practicarán todos los gobiernos post-revolucionarios, pero sin modificar el edificio político, social y económico creado por Lázaro Cárdenas. Conviene subrayarlo porque perduró, con sus diversas crisis, hasta los años 80 y contribuyó a la creación de la burguesía nacional y las clases medias, a la integración nacional y cultural de México.

En lo económico, se tradujo en un modelo de desarrollo de sustitución de importaciones y en lo político, en un fuerte presidencialismo, apoyado por un partido único identificado con el Estado paternalista, erigido en garante y responsable de la vida de la nación.

El modelo funcionó mientras existió un equilibrio entre la política y la economía. El Estado intervino de manera activa, con grandes inversiones en las áreas de la economía. Creó un mercado interno, protegido con facilidades fiscales y crediticias a la industria nacional; a su vez desarrolló una avanzada política de seguridad social (*salud, educación, legislación laboral*) y puso en práctica un sistema de subsidios de corte popular para favorecer a los sectores más desprotegidos.

Miguel Alemán fue el primer Presidente mexicano en hacer una visita oficial a Washington. También recibió en México al Presidente estadounidense Harry S. Truman.

Con Miguel Alemán en la Presidencia, el civilismo habría de ganar la batalla definitiva al militarismo, al igual que la industria lo haría sobre la agricultura y concretamente sobre, la política pro-ejidal. La principal preocupación no fue ya la de otorgar tierras a los núcleos de población sino mas bien, la de dotar al país de una infraestructura sólida. El apoyo más importante para realizar este proyecto no serían ni obreros ni campesinos, sino el sector empresarial.

Miguel Alemán prestó mayor atención a la industria manufacturera, cuya modernización y crecimiento eran objetivos prioritarios de su

gobierno, para cumplir con esto, Miguel Alemán atendió la mayoría de las demandas de los empresarios, entre las que destacan: la protección del mercado interno; bajos impuestos y exenciones fiscales; la creación de obras de infraestructura; aumento del crédito; una política de precios que permitiera la adquisición de materias primas, energéticos y servicios públicos; impulso a la investigación industrial y un control efectivo de salarios.

Entre las políticas gubernamentales de apoyo a la industria destaca el proteccionismo: en los primeros años del sexenio, el gobierno enfrentaba el obstáculo del tratado comercial con Estados Unidos que le impedía proteger a la industria nacional, a pesar de eso, en 1947 empezó a poner en práctica un sistema de licencias y prohibiciones de importación para varios artículos suntuarios, aunque insistió en aclarar que tal medida no estaba destinada a proteger a la industria mexicana, sino a corregir el desequilibrio de la balanza de pagos.

Respecto al apoyo financiero a la industria, se utilizó el recurso del encaje legal para orientar hacia la industria un mayor volumen de crédito privado. Las principales tareas de NAFINSA (Nacional Financiera) consistieron en desarrollar la infraestructura y promover la situación de importaciones, crear o fortalecer los sectores industriales que utilizaran recursos naturales todavía no explotados o aquellos que no se habían explotado suficientemente, a fin de fomentar el aumento de productos industriales que ayudaran a mejorar la balanza comercial.

- Con el desarrollo industrial del país y llevó a cabo un vasto programa de obras: caminos, obras de regadío, el Ferrocarril del Sureste, escuelas y obras portuarias.
- Al frente del país se construyó la Ciudad Universitaria, única en el mundo por su estilo y dimensiones; el Instituto Politécnico, la Escuela Nacional de Maestros, la Naval de Veracruz y la Escuela de Aviación Militar de Zapopan.
- Se desarrollaron amplios programas de vivienda popular y residencial, dando como resultado entre ellos, la construcción de Ciudad Satélite y los multifamiliares

Juárez y Alemán. Así también el Territorio de Baja California Norte se transformó en Estado.

- En cuanto al turismo, el gobierno de Miguel Alemán se destacó por su fuerte apoyo a tal sector, citándose a veces el incremento del turismo en Acapulco como parte de su obra.
- Otro hecho importante en el mandato de Alemán Valdés fue el derecho por primera vez, al voto de la mujer en las elecciones Municipales.

Podríamos resumir que su política fiscal estuvo enfocada en incentivos, estímulos fiscales y exenciones, encaminadas a procurar a la iniciativa privada principalmente a la Industria manufacturera. Es así como se presentaron las Relaciones Tributarias entre el Estado y los particulares.

Adolfo Ruiz Cortinez³⁴ asumió la Presidencia de la República en 1952, su Programa de Gobierno se caracterizó por:

- Promover la intensificación de la educación a nivel Nacional.
- Se funda el Patronato del Ahorro Nacional.
- Se concedió por primera vez el Derecho de votar a las mujeres a nivel nacional.
- Se crea el Seguro Agrícola.
- Se Funda el Centro Médico Nacional del Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Se incentiva el desarrollo de la industria Petrolera.

³⁴ "Trayectoria del Estado Federal Mexicano", ob.cit. pág.410-411.

El periodo de Adolfo López Mateos, Presidente de México del 1 de diciembre de 1958 al 30 de noviembre de 1964. Durante su administración se dio la creación del ISSSTE y del Museo Nacional de Antropología, la nacionalización de la industria eléctrica, entre otros eventos de relevante importancia. Su gobierno mantuvo una línea de equilibrio pese a los problemas que se suscitaron dentro de su política.

El país tenía problemas económicos; entre ellos el déficit en la balanza comercial, es decir, las compras en el exterior superaban a las ventas. En 1960 se nacionalizó la industria eléctrica. Así, la generación de electricidad, hasta entonces controlada por empresas extranjeras, pasó a manos del Estado. Además, se decretó el derecho del trabajador sobre una parte de las utilidades de la empresa. También se estableció que los trabajadores recibieran un aguinaldo a finales de cada año. Éste se recibiría con base en los días trabajados.

Durante su mandato la economía estuvo en auge gracias al Secretario de Hacienda Antonio Ortiz Mena.

Como podemos notar la política fiscal del periodo de Adolfo López Mateos, se caracterizó por tener un crecimiento importante y como no sería de esa forma, ya que el país que dejaría en manos de su sucesor, sería un país estable y sin problemas financieros, lo que convertiría a México en el sexenio siguiente en un país sólido que dicho periodo sería conocido como el Desarrollo Estabilizador, mismo que se fue gestando principalmente en el sexenio anterior y que se consolidó a la llegada del Presidente Gustavo Díaz Ordaz. La única problemática de dicho periodo sería la coyuntura política que mancharía a dicho periodo que fue la reacción del gobierno respecto del movimiento estudiantil de 1968.

En el periodo del Presidente Gustavo Díaz Ordaz, se presentó el periodo conocido como el "Desarrollo Estabilizador" periodo que se caracterizaba por tener una estabilidad económica importante y por encontrarse en su plenitud la economía nacional. El desarrollo económico, político y principalmente social de la población

marcaría la pauta de ese momento, a tal grado que fueron los movimientos sociales los que predominaron en dicho periodo. En conjunto con el desarrollo económico sin menos cabo del acontecimiento político y social que vio manchado ese periodo de plenitud que fue la reacción del gobierno respecto del movimiento estudiantil de 1968.

Esa situación no limitó ni obstruyó el ejercicio del fisco, por el contrario, toda vez que se acercaban los XIX Juegos Olímpicos de la Historia organizados en esta ocasión en México. Por consiguiente la Secretaría de Hacienda a través de la Tesorería del Distrito Federal, impuso por primera vez un impuesto local que sería conocido hasta nuestros días como "Pago de Tenencia de Automóviles" mismo que se gravó en calidad de emergente y urgente contra los contribuyentes con el pretexto de que solo sería obligatorio durante el tiempo previo a la organización de los Juegos Olímpicos a efecto de recaudar recursos y fondos para hacer uso de ellos como un medio para sufragar parte de los gastos del evento. Mismo impuesto que no sería ni emergente y mucho menos temporal. Ya que hasta nuestros días se sigue cobrando, existiendo ciertos candados que se vuelve imposible no pagarlo.

Posteriormente sucede en la Presidencia al Presidente Gustavo Díaz Ordaz, su Secretario de Gobernación el Licenciado Luis Echeverría Álvarez³⁵ quien asume el poder un 1° de diciembre de 1970 y duraría hasta el año de 1976 que en el lapso de su periodo presidencial los efectos políticos que se suscitaron fueron los siguientes:

- Aumentos en la extracción del Petróleo.
- Combate al desequilibrio en la balanza comercial.
- Endeudamiento externo.
- Elevada inflación y devaluación del peso.

³⁵ "Trayectoria del Estado Federal Mexicano", ob.cit. pág.420.

- Y principalmente la creación de la Ley del Seguro Social en el año de 1970.

Años más tarde la administración de José López Portillo estuvo marcada por esfuerzos para aprovechar los inmensos recursos petroleros de México y lograr una mayor independencia económica de Estados Unidos. Promovió la denominada Alianza para la Producción, promulgó una ley de amnistía política, y en el campo de las relaciones internacionales restableció las relaciones diplomáticas con España. Convocó una importante reunión Norte-Sur y propuso en la Organización de Naciones Unidas un Plan Mundial de Recursos Energéticos. También introdujo importantes cambios en la Cámara de Diputados, al incrementar el número de miembros a 400, teniendo en cuenta que al menos 100 de ellos deberían ser miembros de partidos de la oposición. De este modo, logró que pudieran ser oídas las demandas de los partidos más pequeños y no sólo las del PRI.

El país que recibió López Portillo tenía una situación económica muy difícil: si bien en 1976 el PIB mostraba un crecimiento real en pesos del 4.4% sobre 1975, hecho el cálculo en dólares y tomando en cuenta la devaluación y el incremento demográfico, el PIB per cápita cayó 2.5 %, el déficit de las finanzas públicas alcanzaba un impresionante 9.1 del PIB y por consiguiente la inflación se situaba en un nunca visto 27.2 %. La deuda externa total al 30 de junio de 1977 era de 20,948 millones de dólares, o sea más de cuatro veces la que existía al fin del período de Díaz Ordaz. Además, como dijo el presidente "los dueños del dinero lo comprometieron en actividades especulativas o lo sacaron del país".

Anunció que los dos primeros años de su gobierno se dedicarían a superar la crisis, los dos intermedios a consolidar la economía y los dos últimos serían de expansión acelerada.

Olvidándose del antagonismo de Echeverría con los empresarios hizo un llamado a éstos para que unieran sus esfuerzos en una

"Alianza para la Producción" en que intervendrían todos los sectores; expresó que tocaba a los patrones contribuir para aliviar la carga pública que el gobierno no se oponía a que ganaran si el país ganaba con ellos.

En materia Hacendaria López Portillo prometió que el empresario que quisiera invertir encontraría en la política fiscal una fuente de estímulo; manifestó también que se daría mayor progresividad al impuesto sobre la renta a personas físicas pero que en cambio se alentaría la reinversión de las empresas; para elevar el ahorro doméstico, el gobierno emitió los *petrobonos* con tasas de interés atractivas e indizadas al precio del petróleo que entonces estaba al alza; igualmente y con el mismo propósito permitió que la banca recibiera depósitos en dólares que cubrirían los riesgos cambiarios.

La política agraria del Presidente López Portillo parecía también alejada del populismo: el incremento de la producción de alimentos constituía el principal objetivo del sector agropecuario y la solución completa del problema agrario no radicaba en el campo, sino en el reordenamiento de la economía; había que "afectar cuanto antes todo lo afectable" (*de tierras*) para dedicar todos los esfuerzos a aumentar la producción.

Frente al proteccionismo López Portillo intuyó nebulosamente lo que pudo haber sido el cambio estructural que instrumentara su régimen; en su segundo informe de gobierno, sin atreverse a desechar el modelo de sustitución de importaciones, propuso cambiar la protección infinita que daban los permisos de importación por aranceles. Desgraciadamente esta idea se diluyó cuando advirtió que la industria se había debilitado "pese" al proteccionismo de su gobierno, cuando en realidad su debilidad y nula competitividad se debían justamente a la protección a ultranza de que gozaba.

Entre las observaciones que hizo el Presidente López Portillo en su primer año fueron su rechazo al capital extranjero en la minería, su anuncio de que había proyectos para organizar colectivamente

las unidades de producción agrícola y su afirmación de que cuando el comercio se convierte en acaparamiento el gobierno debe combatirlo por medio de controles de precios. Una de las frases del primer informe de José López Portillo que llenaron de entusiasmo a todos fue el anuncio de que México, hasta hacía poco, importador neto de petróleo crudo, ahora contaba con reservas de 24,000 millones de barriles y que la producción petrolera alcanzaba ya la cifra récord de un millón de barriles diarios; para evitar que se quemara el gas que se escapaba al tiempo de que se extraía el petróleo se pensó en construir un gasoducto de Cactus, Chiapas a Monterrey y luego a Chihuahua y la frontera. El optimismo que causaron estos datos, sobre todo entre los funcionarios gubernamentales tuvo posteriormente consecuencias funestas sobre la economía nacional, como se comentará luego. El Presidente lanzó entonces una frase triunfalista: "los países se dividen ahora entre los que tienen petróleo y los que no tienen; ¡nosotros lo tenemos!". Si bien el Presidente López Portillo había fijado como objetivos prioritarios de su gobierno el combate a la inflación y el desarrollo de los energéticos, a partir de que descubrió que México era un país de gran potencial petrolero, se fue apartando de la lucha anti inflacionaria para concentrarse en la industrialización del país aprovechando las riquezas inagotables de nuestros mantos petrolíferos.

El Presidente creía con sinceridad que el flujo de los recursos petroleros iría permanentemente al alza como consecuencia del descubrimiento de nuevos yacimientos en nuestro suelo y del ascenso constante de los precios; en efecto, entre los países árabes y Venezuela se formó la Organización de Países Productores de Petróleo, (*OPEP*), cartel cuyo propósito era reducir la oferta de hidrocarburos para elevar sus precios y para preservar este recurso no renovable. Por varios años esta política funcionó y López Portillo pudo augurar que "nuestra potencialidad petrolera puede significar una presión de relevancia mundial", que dado el crecimiento asombroso de nuestras reservas México tendría antes de 1980 sustancialmente excedentes exportables importantes, sin bajar sus reservas con lo cual "los mexicanos que han sufrido carencias ancestrales, ahora tendrían que aprender a administrar

la abundancia" y que "por primera vez en nuestra historia disfrutaríamos de autodeterminación financiera".

En 1981 el financiamiento de la cuenta corriente dependía solamente de que la banca internacional mantuviera las expectativas de un alza continua de los precios del petróleo; no sucedió así y las cotizaciones del barril tuvieron una baja relativamente moderada de 38.50 dólares el petróleo Istmo y 32 dólares el Maya, a 30.60 dólares la mezcla, en la que el 40 % correspondía al primero y el 60 % al segundo. Este descenso en el precio del barril bastó para que estallara el globo de espuma de las ilusiones petroleras.

Si bien López Portillo imputó la baja del petróleo a "acuerdos miopes" entre algunos productores de petróleo y los países consumidores, la verdad es que las fuerzas del mercado se conjugaron para abatir los precios monopólicos impuestos por la OPEP.

La oferta se incrementó porque las altas cotizaciones del petróleo indujeron a que entraran al mercado países hasta entonces productores marginales como Nigeria, Indonesia o Ecuador; pozos que ya no se explotaban por incosteables volvieron a entrar en producción y se empezaron a desarrollar fuentes alternativas de energía como la del carbón, de la caña de azúcar, la solar, la nuclear, etc. Al mismo tiempo, la demanda se contrajo por los altos precios, por la introducción de automóviles y otras máquinas que exigían menor consumo de hidrocarburos y en fin, porque las disciplinadas poblaciones de los países nórdicos atendieron las invitaciones de sus gobiernos a reducir sus consumos de combustibles bajando sus termostatos y racionalizando su uso del transporte.

A la baja del petróleo se unió la caída de las cotizaciones del café en un 16 %, del algodón 12 %, cobre 51% y plomo 25 %, materias primas todas que constituían las principales exportaciones de México. El presidente atribuyó la caída de los precios de las materias primas al "desorden económico mundial".

Todavía en 1981 López Portillo pudo aminorar el impacto de la crisis devaluando la moneda y reduciendo drásticamente el gasto público; pero no lo hizo porque pensó que "Presidente que devalúa, Presidente que se devalúa". Por estas razones decidió defender la paridad del peso **"como un perro"**.

De nada sirvió esta tenacidad canina ya que a las pocas semanas, el 17 de febrero de 1982 se retiró el Banco de México del mercado de cambios, devaluándose el peso, la devaluación era indispensable porque el pago de intereses de la deuda externa alcanzaba los 8,200 millones de dólares anuales y porque los mexicanos habían ya depositado 14,000 millones de dólares en los bancos extranjeros, habían comprado inmuebles en el exterior por 30,000 millones de dólares y porque las cuentas en dólares en los bancos mexicanos montaban otros 12,000 millones para los cuales no bastaba la reserva del Banco de México.

Para repeler los efectos de la devaluación el gobierno emprendió una tardía disminución del gasto público, impuso más controles a la importación, subió los precios y tarifas públicas y elevó las tasas de interés; pero acto seguido decretó un alza general, eminentemente populista, de sueldos y salarios del 10, 20 y 30 % que elevó los costos de producción, agudizó la inflación e hizo nugatorias las demás medidas; esto avivó la desconfianza y a pesar de la fuerte devaluación, el público siguió comprando dólares y los acreedores del gobierno dejaron de renovar sus créditos.

Ante esta situación el gobierno tomó medidas desesperadas como pagar en pesos los depósitos en dólares hechos por mexicanos en la banca nacional, para no enviar sus ahorros al extranjero; acto seguido se cerró la venta de dólares por cuatro días y, finalmente, el Presidente José López Portillo, sin tomar más consejo que el del licenciado Carlos Tello y el de su hijo "orgullo de mi nepotismo", decidió la estatización de la banca y el establecimiento del control de cambios. El Banco de México fue convertido en un organismo público descentralizado y para su dirección fue nombrado el licenciado Tello en lugar del licenciado Miguel Mancera,

experimentado y hábil banquero central que meses antes había demostrado irrefutablemente que el control de cambios era nocivo e inaplicable en México.

La década de los setenta se caracterizó por políticas fiscales expansivas, inflación, endeudamiento interno y cuestiones negativas similares. Para 1976 la situación fue insostenible y la moneda se devaluó. Así, el acuerdo con el Fondo Monetario Internacional fue pactado.

En 1982, Miguel de la Madrid Hurtado fue elegido Presidente para suceder a López Portillo. A mediados de esta década, el acelerado aumento de la deuda extranjera unida a la caída de los precios del petróleo, había sumido al país en fuertes dificultades financieras. En medio de informes sobre grandes irregularidades, el PRI reclamó la victoria en las elecciones al Congreso en 1985. En septiembre de ese mismo año un terremoto devastó la capital, en la que murieron posiblemente más de 20,000 personas y miles quedaron sin hogar, lo que agravó más la situación financiera del país.

Tal vez la década de los ochenta sea vista en el futuro como un período turbulento, cuando se gestó el perfil económico de la última década del siglo. Es posible que así sea en la medida en que durante estos años se tomaron decisiones y se instrumentaron acciones de larga duración. Es curioso que esta evaluación pueda corresponder tanto a la economía nacional como a la economía estadounidense.

Con Miguel de la Madrid se da inicio al neoliberalismo económico que tanto ha afectado a millones de mexicanos. Se inició el proyecto de globalización y dio entrada a tecnócratas en la vida política del país. Nombró como su sucesor a un economista, Carlos Salinas de Gortari, rompiendo la regla política que señala que el Presidente de México debe ser Licenciado en Derecho.

El conjunto de problemas asociado a la crisis vigente desde 1982, ha sido de tal naturaleza y magnitud que necesariamente ha

transformado la estructura y mecánica de la economía nacional. La forma específica de la mutación ha sido producto primordialmente de las decisiones tomadas por la administración en el poder, condicionadas evidentemente por las circunstancias. La política gubernamental ha consistido de intentos permanentes de estabilización acompañados de un programa de cambio estructural diseñado para inducir un desarrollo orientado al exterior.

La estabilización ha tenido como metas el control de la inflación y el establecimiento de un mercado cambiario ordenado. La continuidad en los objetivos y prioridades no han implicado, mantener invariante el diagnóstico de los problemas ni la utilización de los instrumentos de política económica. Inicialmente las autoridades gubernamentales aplicaron una política fiscal y monetaria muy restrictiva bajo el supuesto de que la aceleración de la inflación y la crisis de divisas en 1982 se derivaban de excesos de demanda agregada.

Es en este contexto donde conviene destacar que en círculos gubernamentales se llegó a la conclusión de que el régimen de protección a la industria obstaculizaba fuertemente un proceso de desinflación rápido. En consecuencia la reintroducción de paquetes a ajuste a mediados de 1985 y a fines de 1987 (*con el Pacto de Solidaridad económica*) se ha visto acompañada de medidas significativas de liberalización comercial que pasó a ser el ingrediente central.

En sí mismo el programa de cambio estructural aplicado conlleva un modelo de desarrollo cuyas características más sobresalientes son:

- *Fincar en las exportaciones no petroleras el motor de crecimiento global.*
- *Un crecimiento sustentado en el ahorro interno en mucha mayor medida que lo fue en el pasado.*
- *Un rol más activo del mercado en la formación de precios relativos y asignación de recursos, teniendo contrapartida la*

reducción de la participación estatal, la regulación gubernamental y ciertos subsidios.

- Un sector privado empresarial como acto principal de la actividad económica.

La aplicación sistemática y profunda del plan de reestructuración del sistema económico comprende de manera sobresaliente la transformación del sector público y del sector externo. Un examen de la reestructuración de la participación del estado en la industria mexicana rebasa el alcance de las presentes notas, las cuales se limitan a aspectos directamente vinculados con las relaciones económicas internacionales.

El proceso de apertura comercial es quizá la parte medular de la estrategia gubernamental, al intentar transformar de raíz la composición y desempeño del aparato productivo. En etapas parece ser que la administración de De la Madrid logró sentar plenamente las bases institucionales del nuevo tipo de crecimiento. Esta administración partió de heredar un control administrativo casi completo del comercio exterior y termina liberando a las fuerzas del mercado lo fundamental de las transacciones con el exterior.

En su área de influencia específica la política de comercio exterior, por su parte, se apoyó en cuatro líneas de acción: la racionalización de la protección comercial, el fomento a las exportaciones no petroleras; acuerdos y negociaciones internacionales y desarrollo de las franjas fronterizas.

A raíz de la crisis, el gobierno de De la Madrid impulsó conformar un nuevo patrón de industrialización y especialización del comercio exterior que permitiera superar los errores del pasado identificados, en círculos oficiales, con los excesos del proteccionismo. Sus características se señalan en el Programa Nacional de Fomento Industrial y Comercio Exterior (*PRONACIFE*) 1984-1988.

En este ejercicio de planeación las autoridades gubernamentales se fijaban como "imagen objetiva" para generar un patrón más integrado al interior de la economía nacional y ser competitivo hacia el exterior.

En lo que respecta a los instrumentos de política económica el (*PRONACIFE*) es nuevamente ecléctico enfatizando la necesidad de avanzar simultáneamente en dos frentes. Por una parte con política de precios relativos. Por la otra parte sostiene que estas políticas requieren ser complementadas con acciones directas sobre la oferta para concretar el cambio estructural a través de inversiones y progreso tecnológico para alcanzar máxima efectividad.

En cuanto a importaciones, el punto fundamental era la racionalización de la protección comercial.

Al margen del mérito relativo de su concepción, el PRONACIFE fue relegado a un papel secundario por la dirección dominante de la política económica. En los hechos se abandonaron muchos de sus lineamientos.

Ello es atribuible en gran medida a que las decisiones de estabilización recibieron prioridad por encima de los planes de fomento industrial. El "cambio estructural" significó liberar las fuerzas del mercado, esperando que fueran ellas solas las que materializaran los cambios deseados con la velocidad adecuada. Incluso algunos de los problemas sectoriales anunciados nunca se establecieron.

Lo que se podría denominar primera fase de racionalización de la política comercial da comienzo en 1984 y se acelera en 1985.

El segundo impulso liberalizador se registra entre octubre 1986 y diciembre 1987, fecha en que se recorta el número de rubros que permanecían con licencia. En síntesis se llega al máximo empleo de mecanismos de mercado y no administrativos, para la asignación de recursos.

Nuevamente estas acciones se asocian a una nueva edición de un programa de ajuste, esta vez el del Pacto de Solidaridad Económica.

En 1985 se instauraron la Carta de Crédito Doméstico, para vincular a los exportadores indirectos y el programa de Fomento Integral a las exportaciones.

Posteriormente el Licenciado Carlos Salinas de Gortari, candidato del PRI, fue elegido Presidente en 1988, nuevamente en medio de grandes protestas por la sospecha de posibles irregularidades en el proceso electoral. También en 1988 el huracán Gilberto devastó la península de Yucatán, cuyas pérdidas se estimaron en 880 millones de pesos.

En 1989 el gobierno de Salinas aceleró la privatización de las empresas del Estado y modificó las regulaciones restrictivas del comercio e inversión para incentivar la inversión extranjera, permitiendo incluso el control mayoritario de las empresas a los inversionistas extranjeros. En octubre, Carlos Salinas y George Bush, reunidos en la ciudad de Washington (*Estados Unidos*), firmaron lo que fue descrito como el acuerdo más amplio de comercio e inversión concertado entre las dos naciones. En julio de 1992 se modificó la Constitución para reconocer la personalidad jurídica de la Iglesia católica. En diciembre, los Presidentes Salinas y Bush, junto con el primer ministro de Canadá, Brian Mulroney, firmaron el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (*TLC*). La legislatura mexicana ratificó el TLC en 1993 y el acuerdo entró en vigor el 1 de enero de 1994, creando la zona de libre comercio más grande del mundo.

La creación de una zona de libre comercio en América del Norte y la privatización de la industria Estatal fueron parte del plan de gobierno de Salinas para revitalizar la economía mexicana.

Dimitió en 1981 para dirigir la campaña Presidencial de Miguel de la Madrid y una vez nombrado éste Presidente, le sucedió en el cargo de Secretario de Planificación y Programación Económica. A

Salinas se le atribuyó la revitalización de la secretaría, porque se rodeó de un equipo muy joven. Pero, con la grave depresión económica que padecía México, el programa de austeridad que había diseñado provocó numerosos problemas políticos y sociales.

Designado candidato presidencial en 1987 por el Partido Revolucionario Institucional (*PR*I), se hizo todo lo posible para la celebración de unas elecciones limpias y los partidos no gubernamentales tuvieron un gran despliegue. Salinas obtuvo algo más del 50% de los votos, ante las denuncias de la oposición que hablaba de fraude por parte del PRI. Salinas que afirmaba ser centrista y progresista, prometió trabajar tanto con los grupos políticos de izquierda, como con los de derecha.

Tras ganar las elecciones, tuvo que enfrentarse con enormes problemas, pero gracias a un ambicioso programa de modernización, logró revitalizar la economía de México, estimulando las exportaciones, apoyando el libre comercio con Estados Unidos y asumiendo en 1991 el liderazgo para lograr un acuerdo de libre comercio entre los países de Centroamérica. Uno de sus primeros actos de gobierno fue la puesta en marcha del Programa Nacional de Solidaridad (*PRONASOL*), objeto de numerosas críticas.

En diciembre de 1992, el Tratado de Libre Comercio Norteamericano (*TLC*) fue firmado por Salinas, el Presidente de Estados Unidos, George Bush, y el primer ministro canadiense, Brian Mulroney. Este acuerdo entró en vigor en enero de 1994, tras ser aprobado por las cámaras legislativas de los tres países firmantes.

El éxito obtenido por Salinas en el campo de la liberalización económica no se correspondió con el resultado de las reformas del sistema político. Pese a ello, durante su mandato se garantizó una mayor transparencia y representatividad a los partidos de la oposición que ampliaron su presencia en los gobiernos locales y estatales y su papel en las cámaras federales. En enero de 1994, tuvo que enfrentarse a una rebelión del Ejército Zapatista de

Liberación Nacional (*EZLN*) formado mayoritariamente por campesinos del estado de Chiapas que hizo un llamado para un "levantamiento civil" pacífico con el fin de defender los derechos de los votantes en las elecciones presidenciales que iban a celebrarse en el mes de agosto.

En el gobierno de Carlos Salinas de Gortari (1988-1994), su estrategia económica neoliberal permaneció estrechamente vinculada a la política laboral al grado de que esta última sirvió como "un instrumento esencial, estratégico, para la consolidación de la primera". Al igual que en el sexenio de Miguel de la Madrid, el gobierno presidido por Salinas impulsó una política laboral que esperaba el mejoramiento de las condiciones de trabajo como resultado de los incrementos a la productividad y a la competitividad de las empresas.

Otra característica de la política laboral Salinista fue el deterioro de las grandes centrales sindicales como interlocutoras del gobierno durante una etapa de crisis del corporativismo en el que se sustentaban de un intento de establecer nuevos equilibrios político-sindicales entre el gobierno y el Partido Revolucionario Institucional (*PR*).

Para contrarrestar los viejos estilos de negociación de esta burocracia sindical, Salinas de Gortari promovió desde el gobierno una política orientada a debilitar a la Confederación de Trabajadores de México (*CTM*), no sólo en el terreno sindical - alentando a otras organizaciones sindicales como la Confederación Regional Obrera Mexicana (*CROM*) sino también en el político.

Una propuesta, por ejemplo, que amenazó seriamente los espacios políticos de la *CTM* fue la de ampliar las bases sociales del *PRI* a partir del Movimiento Popular Territorial que "agruparía a los contingentes marginados del país", presentada en la XV Asamblea Nacional de ese partido como aporte a sus intentos de "refundación".

La oposición de algunas burocracias sindicales oficialistas a las políticas económica y laboral del salinismo también fue sometida mediante la anulación de algunos aspectos políticos en el sindicato petrolero y el desplazamiento del magisterio, además de que, en la práctica, las "funciones históricas" del Congreso del Trabajo (CT) quedaron canceladas. La CTM, por su parte, se defendió poniendo un dique a los tibios intentos de reforma laboral impulsados durante el sexenio salinista.

En el sexenio del Doctor Ernesto Zedillo Ponce de León nuestro país vivió un terrible desequilibrio económico por lo cual fue necesario aplicar medidas rápidas, para procurar que el país no cayera más.

Respecto al desequilibrio externo, la hipótesis oficial lo vincula directamente con el déficit fiscal. Afirman que la expansión fiscal (*vía aumento del gasto o reducción de los impuestos o la aplicación simultánea de ambas políticas*) incide en la demanda agregada (*el gasto en consumo crece en mayor proporción que la inversión productiva*).

El exceso del gasto de consumo hizo insuficiente la producción del mercado interno, obligando a acudir al mercado mundial (lo que condujo a un incremento de las importaciones), esta situación culmina con el desequilibrio de la cuenta corriente.

Para evitar este escenario, la estrategia económica durante el período de 1997-1999 fue restringir la posición fiscal para que la cuenta corriente fuera financiable con los recursos internos disponibles e inversión extranjera directa (IED) captada del sistema financiero mundial.

Para el control fiscal fue necesario que:

- Ante la escasez de recursos financieros en el mercado mundial, el desequilibrio externo provocado por el déficit público puede presionar al tipo de cambio a la alza (causando devaluación) afectando los precios y las tasas de interés internas.
- El desequilibrio fiscal puede presionar a la alza la tasa de interés interna por un mecanismo diferente a la devaluación del

tipo de cambio, a saber: cuando el sector público demanda más créditos para financiar su déficit, la suma de créditos solicitados por los inversionistas privados y el gobierno impulsan a la alza los rendimientos internos. Las consecuencias son la inhibición de la inversión productiva externa e interna y el fomento de la inversión extranjera de cartera (*IEC*).

- El creciente desequilibrio fiscal y/o externo, incrementa la calificación del riesgo país para México, afectando la entrada de la Inversión Extranjera Directa y de cartera.

Las principales propuestas del texto de la Reforma Fiscal Integral promovida en ese Sexenio son:

- IVA de 15% en Alimentos y Medicinas. Eliminar la tasa cero del gravamen para aplicar en forma pareja la tasa de 15 por ciento que hasta ahora aplicaba a otros productos. El proyecto de Ley contempla mantener la exención del impuesto en un cuadro básico de medicamentos con el propósito de evitar un golpe mayor a las clases marginadas. Algunos empresarios del ramo farmacéutico ven en la medida un alto riesgo de desaparición de sus empresas.
- Subsidio a marginados. Compensar a través de créditos al salario y subsidios del Programa Progresá a la clase de menores ingresos afectada por el IVA en alimentos. Hasta ahora las autoridades hacendarías en ningún documento han aclarado la forma de operar de los subsidios y los analistas son escépticos a que haya un mecanismo confiable para regresar el impacto del IVA en básicos a la población económicamente menos favorecida.
- IVA en casas nuevas. Eliminar la exención del impuesto en la compra de casas nuevas para aplicar un 15 % en construcciones de casa habitación. La medida aumentaría el costo de la vivienda, pues vendría a aplicarse en forma adicional al Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles que

aplican los Gobiernos Municipales e implicaría contar con un capital inicial mayor para el enganche de casas habitación nuevas, lo que además desmotivaría la construcción de nuevas viviendas.

- IVA en colegiaturas. Eliminar la exención de ese impuesto a las colegiaturas y aplicar un gravamen de 15% en el caso de las escuelas privadas. Los especialistas fiscales estimaban que durante los doce meses del año los padres de familia pagarían en forma mensual el impuesto al Fisco, monto que sería aprovechado por la Secretaría de Hacienda cuando los desembolsos por este concepto representan un alivio al gasto gubernamental en educación.
- Acreditamiento de Colegiaturas. Otorgar al contribuyente un Acreditamiento o gasto deducible de 20 por ciento del pago anual de colegiaturas. Este Acreditamiento habría de integrarse por el contribuyente como deducción en su declaración fiscal de Impuesto Sobre la Renta que realizará hasta abril del año siguiente. El ahorro que tendría el contribuyente dependerá de su ingreso y de la cantidad que destine de él al pago de colegiaturas, siendo deducible sólo un 20 por ciento.
- ISR en Previsión Social. Hacer acumulables al ingreso los vales de despensa y gasolina para efecto de aplicar sobre ellos el Impuesto Sobre la Renta. La medida implicaría que todos los empleados que reciban este tipo de prestaciones, tuvieran que pagar un impuesto por percibirlos y las empresas ya no podrán deducirlas de impuestos, lo que al final de cuentas acabaría por eliminarlas porque daría lo mismo otorgarlas como parte del salario en efectivo.
- Rapidez en Devolución de Impuestos. Reducir el plazo que tiene la Secretaría de Hacienda para devolver saldos a favor del contribuyente de los actuales 50 a sólo 40 días. La medida favorecería a los contribuyentes que muchas ocasiones

financiaban al fisco en espera de sus saldos a favor, aunque la reducción del plazo es mucho menor en comparación con lo que la Secretaría de Hacienda otorga a los contribuyentes para el cobro de sus adeudos.

- Restricción en Devoluciones. Limitar la devolución de saldos a favor de IVA únicamente cuando quien los reclame sea el consumidor final. Los saldos a favor de IVA permiten a muchos intermediarios de la cadena productiva recuperar parte del IVA que indebidamente pagaron al trasladarlo a los proveedores que efectivamente lo generaron. La medida podría dar lugar a que el impuesto correspondiente al valor agregado de un proceso determinado, fuera pagado dos veces.
- IVA a libros y periódicos.
- Eliminar la exención del impuesto que aplica actualmente a estos productos. La medida desincentivaría una actividad que tiene una función social por ser parte del gasto en fomento a la cultura y educación de los mexicanos. De acuerdo con los especialistas es un ejemplo de cómo el peso de la reforma fiscal recae sobre todo en la clase media, por no existir una compensación fiscal de ninguna naturaleza a la aplicación de la medida.
- Plazos menores a Contribuyentes. Reducción del plazo que tiene el contribuyente para liquidar diferencias en el pago de impuestos resultantes de un dictamen fiscal y cuyo saldo sea en favor del Fisco, los cuales pasarían, de los actuales 15 a sólo tres días. La medida en opinión de los expertos pretende limitar la posibilidad de los contribuyentes para "financiar" su actividad a costa del Fisco federal, al que habrá que cubrirle casi de inmediato un pago inesperado.
- Máquinas de Comprobación. La reforma pretende que regrese la obligatoriedad del contribuyente con negocios pequeños de instalar máquinas de comprobación fiscal. La medida pretende

controlar a los negocios que en ocasiones evitan la entrega de facturas por operaciones comerciales, lo que redundaría en un costo mayor para los negocios que estarían administrando un dinero que corresponde sólo al Fisco federal verificar.

- Eliminar Regímenes Especiales. Quedaría sin efecto el Régimen Simplificado que aplica en la actualidad para las actividades del campo y a los transportistas. Esta ha sido calificada por los expertos como una de las medidas que más negativamente afectarían a los pequeños contribuyentes quienes a falta de capacidad administrativa optaban por un régimen simplificado.
- Sobretasas de Impuestos Locales. Modificación al artículo 115 de la Constitución Mexicana para facultar a los Municipios a aplicar sobretasas en impuestos federales. De acuerdo con la iniciativa los Municipios podrán aplicar sobretasas en algunos gravámenes federales para obtener ingresos adicionales pero a la larga la medida podría traer problemas administrativos en casos de poblaciones muy pequeñas.
- ISAN "ecológico". Aplicar en forma diferenciada el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos a partir de una tasa de 10% para autos no contaminantes y creciente para los que son altamente contaminantes. La medida está contemplada como un incentivo a mantener el equilibrio en la contaminación desmotivándola a través del pago de mayores contribuciones.
- Reestructura en las tasas del ISR. Reducir la tasa máxima del Impuesto Sobre la Renta del actual 40 a sólo un 32 por ciento en el caso de las personas físicas e incluso hasta un 30 por ciento para el caso de las empresas. La medida pretende disminuir el impuesto directo, para compensar el aumento en los gravámenes indirectos, como el caso del IVA, lo que de acuerdo a los especialistas es una tendencia mundial.
- Eliminar Impuesto a Dividendos. Dejaría de aplicar el impuesto del 5 por ciento sobre dividendos, lo que implicaría una tasa

del 30 para personas morales. La medida es complementaria a la reestructura de tasas máximas de impuesto a las empresas, con lo que se evitaría que haya una doble tributación por parte de los accionistas de las empresas.

- Permitir la deducción inmediata. Las empresas que compren bienes de inversión podrán deducirlos de impuestos en forma "automática". Esta reforma pretende fomentar la adquisición de bienes de inversión en las empresas lo que redundará a la larga en mayor creación de empleos y un incentivo a la expansión de los negocios.
- Pago a plazos. La Secretaría de Hacienda permitiría a los contribuyentes el pago en plazos de adeudos fiscales hasta el 31 de diciembre del 2000. Los adeudos fiscales de contribuyentes con falta de liquidez podrían ser pagados en plazos a negociar con la autoridad hacendaría de acuerdo con su capacidad de pago.
- Menor Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, a cigarrillos y alcoholes. La reforma pretende reducir el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios aplicado a cigarrillos y bebidas alcohólicas. De acuerdo con algunos analistas el monto de los gravámenes en este tipo de productos es confiscatorio porque llegan a alcanzar hasta un 100 por ciento en algunos de los casos aunque se critica frente al aumento de impuestos a básicos.
- Devolución sin cheque. La devolución de saldos a favor del contribuyente dejaría de ser a través de aviso para cobro en banco. Ahora será en una cuenta bancaria del contribuyente.
- En opinión de los expertos la reforma pretende tener un mayor control de los contribuyentes a los que se les devuelven contribuciones a través de su detección en una cuenta bancaria.

En el siguiente periodo presidencial sucedido por primera vez por un Candidato de Oposición como lo fue Vicente Fox Quesada,

proveniente del partido de derecha más representativo de México, en este caso el Partido Acción Nacional (*PAN*); es que logra arribar a la Presidencia de la República y aunque durante su campaña como al inicio de su gobierno tuvo una buena aceptación frente a la opinión pública como ante la ciudadanía, resultado de casi 70 años de hegemonía por parte del Partido Revolucionario Institucional (*PRI*); es que comienza a proponer diversas reformas que habían quedado pendientes en gobiernos anteriores, pero fue que durante todo el lapso de su gobierno como a lo largo de las acciones políticas que emprendió durante su estadía en el poder que cometió diversos errores políticos y de discurso, lo que lo condujo a tener diversos conflictos con los partidos de oposición e incluso hasta con miembros de su partido, lo que provocó que no pudiera cumplir ni llevar a cabo en su totalidad las reformas fundamentales propuestas, lo que se tradujo en conflictos que van desde el desacuerdo y violencia desatada en San Salvador Atenco, cuyo origen se gesta por el intento del gobierno federal, de adquirir las tierras de los campesinos allí radicados, para la construcción del Aeropuerto que se construiría en la región de Texcoco en el Estado de México, hasta su probable intervención en la elección Presidencial del 2006.

En materia Tributaria una de las modificaciones trascendentales durante este periodo fue la efectuada al Código Fiscal de la Federación, (*la cual consistió en la separación de la Ley Procesal Fiscal de la Ley Sustancial que es en este caso el Código mencionado*) a través de la derogación del Título VI, del Código Fiscal de la Federación, creando la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, misma que contendrá uno de los aspectos trascendentales de la presente Tesis como lo son los Medios de Impugnación sus generalidades y particularidades, por medio del Juicio de Nulidad, principalmente cuando se plantea con fundamento en el artículo 16 fracción II del mismo ordenamiento.

Ya para el periodo de Felipe Calderón actual Presidente de México, El Congreso de la Unión, en septiembre de 2007, aprobó diversas disposiciones en materia Tributaria mismas que entrarían en vigor en 2008 y que serían; dos nuevas leyes fiscales que

prevén el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo y reformas a leyes ya existentes.

Estas modificaciones tienen como fin, fortalecer el pacto hacendario entre la Federación, las entidades federativas y el Distrito Federal, para además de atender la realidad política, económica y social vigente, contribuyan al crecimiento económico y social y a la disminución de la pobreza y de las desigualdades regionales.

Además y en virtud de que es necesario que nuestro país cuente con un Sistema Tributario más equitativo y simple que evite la Evasión y la Elusión fiscal, con las modificaciones fiscales se pretenden establecer las bases de un sistema impositivo que permita eliminar los regímenes preferenciales e incrementar la recaudación mediante instrumentos tributarios flexibles y que mejore mediante más y mejores recursos la distribución del gasto público en áreas prioritarias.

Por lo tanto las Contribuciones son ahora una colaboración para que nuestro país, cuente con servicios públicos; tales como: escuelas, hospitales, higiene y salud, caminos y otros servicios públicos.

El gran reto es que estos sean equitativos y que su destino sea transparente para la sociedad que es quien aporta esos recursos. Y no solo se distribuyan dichos recursos para sufragar erogaciones del Estado, enfocadas a programas de gobierno que no tienen ni la efectividad ni la eficiencia que se necesita para

eliminar problemas de carácter prioritario a efecto de mejorar las condiciones de la población.

Problemas como la desigualdad social que esa es la verdadera problemática que abunda en la sociedad mexicana. Y no exactamente la pobreza extrema que si bien es cierto es muy importante eliminarla, creo que es aún más prioritaria la atención a la desigualdad social que la pobreza extrema; ya que desde mi punto de vista creo que la pobreza extrema es resultado de una desigualdad social exorbitante e incontrolable.

CAPITULO I

MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS RELACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS EN MEXICO.

1.1. Análisis del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Como ya se menciona anteriormente, el fundamento Constitucional de las Relaciones Tributarias en México, se encuentra establecido en el numeral 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Que a la letra establece:

Articulo 31

“Son obligaciones de los mexicanos:”

I.- Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;

II.- Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la Ley Orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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.

Por lo anterior; es claro percibir que nuestro marco Constitucional respecto de las Relaciones Tributarias, es bastante idóneo y se podría aseverar que es bastante justo, si lo vemos desde una perspectiva estrictamente apegada a la norma jurídica.

En este caso a través del vínculo que los ciudadanos tienen con el Estado para Contribuir al gasto público, por medio de las diferentes partes integrantes de nuestra Federación y reconocidos como sujetos activos de los impuestos; (*como la Federación, el Distrito Federal, Las Entidades Federativas y los Municipios*) de manera proporcional y equitativa conforme lo estatuyen las leyes.

Así mismo plantea condiciones de igualdad, equilibrio en el pago de Contribuciones respecto de los Contribuyentes o Gobernados.³⁶

³⁶ De la Cueva Arturo, *“Derecho Fiscal”*, Edit. Porrúa, México D.F., 2003, pág.74

Pero no se puede dejar de lado, ni menoscabar que esa interpretación es legal y bastante idónea, para un Estado que vive en el marco de las Instituciones, bajo un régimen Constitucional, Republicano, Federal y Democrático.

Pero en el Campo practico, eso realmente viene a ser un pliego de buena voluntad, porque en la realidad, las Contribuciones para el gasto publico generalmente, ni son proporcionales y mucho menos equitativas e inclusive a veces a través de las deficiencias del marco legal o de las lagunas existentes en la Ley, es común que la exigibilidad de dicha obligación, no se cumpla, se evada, se eluda o se salga y abandone por instantes el marco legal, así como su aparente legal emisión y se convierta en una arbitrariedad que en uno de los casos deje en un total estado de indefensión al Contribuyente; afectando principalmente los intereses de este sujeto pasivo de dicha obligación o acto vinculatorio que tal y como se menciona en el caso de evasión o elusión, el daño se le ocasiona en primera instancia al Estado pero posteriormente a los ciudadanos.

La concepción Constitucional de las Contribuciones, es un tanto idealista y bastante genérica, ya que en realidad no se aplica ni de forma proporcional, ni equitativa, como lo establecen las leyes, tal y como está plasmado en el Texto Constitucional; y ello generalmente sucede en la práctica fiscal en el marco de las atribuciones con que cuenta la Autoridad Fiscal *(de manifestar unilateralmente externando su voluntad y expresando su decisión que se presenta en dicho acto*

*administrativo*³⁷⁾ emitiendo resoluciones y liquidaciones de carácter fiscal, materializadas en un crédito fiscal, pagadero y dirigido a las arcas del Estado con el objeto de poder cumplir con sus cometidos.³⁸

Atribuciones que son parte en las Relaciones Jurídico Tributarias y punto medular de esté análisis, que son en sí, las Contribuciones, tanto en lo formal como en lo sustancial.

Ello en función de lo siguiente:

Por citar un ejemplo; En materia Fiscal y de Seguridad Social.

“En muchas ocasiones es muy recurrente que dentro de la actividad empresarial de una persona jurídica colectiva”

-Que, al efectuar actividades de las cuales necesite de la fuerza de trabajo o personal subordinado de cierto número de trabajadores.

Al registrarlos al Régimen Obligatorio de Seguridad Social, al que como es sabido, tienen derecho todos los trabajadores, el respectivo Patrón al ser el responsable de determinar y enterar las respectivas Aportaciones o Cuotas por concepto de Seguridad Social, **esté determina y entera**, las mencionadas aportaciones al

³⁷ Castrejón García Gabino E. *“Derecho Procesal Administrativo”*, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor, México D.F.2003,pág.73

³⁸ Castrejón García Gabino E., *“Derecho Administrativo Constitucional”*, Edit. Cárdenas Velasco, México D.F. 2004, pág.392.

Órgano Fiscal Autónomo encargado de recaudar dicho concepto fiscal que es en este caso el Instituto Mexicano del Seguro Social que a través de sus respectivos órganos internos como: Delegaciones Regionales, Subdelegaciones, y Oficinas para Cobros hacen llegar dicha recaudación a las arcas del Estado; (que salvo sus respectivas excepciones) la mayoría de los patrones que llevan una situación fiscal regular (a través de su personal encargado de llevarlo a cabo como lo son su Contador Público, su Administrador y su Abogado) generalmente cumplen con las disposiciones legales establecidas como una obligación para ellos y siempre determinan y enteran las Aportaciones de Seguridad Social, a favor de la integridad personal de sus trabajadores.

Pero es el caso que muchas ocasiones el Patrón que cumple con sus obligaciones para con este Organismo, es víctima de los errores, trámites dilatorios y arbitrariedades que está Autoridad Fiscal comete en su contra, a saber;

Sucede que cuando un Patrón se encuentra regular en su situación fiscal para con el IMSS y que cada periodo mensual o bimestral, cumple con determinar y enterar las Aportaciones de Seguridad Social a favor del trabajador establecidas en la Ley.

Si bien es cierto que tanto en el Código Fiscal de la Federación como en la propia Ley del Seguro Social, se impone la obligación al Contribuyente, Patrón o Responsable Solidario de cumplir con la respectiva determinación y entero de Aportaciones de Seguridad

Social, (ya sean Cuotas Obrero Patronales, Capitales Constitutivos, Diferencias o Multas) autodeterminándose y haciendo del conocimiento de la Autoridad todas las generalidades que la Empresa efectuó con sus trabajadores, mismos que registro ante este Organismo, para que recibieran los servicios prestados por éste, en materia de seguridad social.

También es un hecho que el IMSS, a efecto de cumplir con los principios y preceptos Constitucionales (tales como equidad, proporcionalidad y legalidad) mismos que consagran la exigibilidad de la que goza como Organismo Fiscal Autónomo; el IMSS para exigir el respectivo cumplimiento al sujeto pasivo de la obligación; debería éste primeramente profesionalizar a su personal y elaborar programas que logren hacer más eficiente a este Organismo Público y por ende pueda llevar a cabo sus funciones de emisión y exigibilidad en el pago de dicha obligación de manera equitativa, proporcional y apegado al marco jurídico, tal y como lo establece el numeral 31 Constitucional, en su fracción IV.

Porque es común que el IMSS, así como otros organismos fiscales, empecinados en esa interpretación radical de recaudar contribuciones a como dé lugar a través de la emisión y exigibilidad de conceptos fiscales, para que el Estado cumpla con sus cometidos; persigan desmesuradamente al sujeto pasivo de la obligación para exigirle el cobro de dichos conceptos fiscales y muchas veces no contemplan o no comprendan las erogaciones que por su actividad efectúen las Empresas y que muchas veces ponen en

peligro su normal funcionamiento y no obstante ello, tengan que lidiar con errores de carácter administrativo de la Autoridad Fiscal, al cumplir con sus obligaciones fiscales.

Atendiendo a esta reflexión es de suma importancia hacer mención de lo siguiente:

“Es muy usual que el IMSS, le haga llegar al Patrón o Sujeto Obligado, a través de su personal encargado de la notificación, mismo que está adscrito a la Subdelegación y Oficina de Emisión competente; un documento conocido como: **Propuesta de Cédula de Determinación de Cuotas**, en la cual este Órgano Fiscal Autónomo, le muestra al Patrón cuanto es lo que tiene que enterar y pagar y a su vez le exhibe un resumen detallado de los trabajadores adscritos a dicha empresa, en la cual se vislumbra todo lo relacionado con el entero, en el periodo correspondiente hasta ese momento, pero en sí, el problema no abunda en ese acto, sino la forma en que hace de su conocimiento el Fisco al particular, ese acto y las implicaciones del mismo ya en la operación y desenvolvimiento de las empresas y que posteriormente en la mayoría de los casos le causara un perjuicio en su patrimonio al Patrón y es en este análisis en donde se plantea la ilegalidad e inequidad en la que incurre la Autoridad y por ende como se menciono se demuestra que el precepto constitucional que rige a las Relaciones Tributarias en México, es más un pliego de buena voluntad que un Documento supremo que proporcione la certeza y seguridad jurídica que merecen los

Gobernados, específicamente en el caso que nos ocupa.

Generalmente la Autoridad Fiscal emite estos actos administrativos y posteriormente remite todas las Propuestas de Determinación al Servicio Postal Mexicano para que en un ejercicio de colaboración que existe entre ambos Organismos Públicos, esté coadyuve con el Instituto Mexicano del Seguro Social para que notifique tal y como lo establece el artículo 134 fracción II del Código Fiscal de la Federación, **por correo ordinario o telegrama**, dichos actos administrativos, a efecto de que esté Organismo Fiscal Autónomo proceda a hacer del conocimiento al Contribuyente o Patrón, el mencionado acto administrativo.

Sin embargo es muy común que una vez efectuada la notificación de las Propuestas de Determinación de Cuotas, por el Servicio Postal Mexicano; el serial de Propuestas de Determinación de Cuotas (que por diversas razones no fueron notificadas por el Servicio Postal Mexicano) sean devueltas a las Oficinas de Emisión de la Subdelegación del IMSS correspondiente, por lo cual al recibir nuevamente el Instituto, dichos documentos a notificar, esté los remite al Área de Notificación para que el personal adscrito a dicha Subdelegación, los notifique, pero en sí el problema no surge aquí, sino surge cuando, los notifica a destiempo, pues ya sea por la carga de trabajo, por la impericia de su personal de notificación o por los plazos tan reducidos que internamente tiene este Instituto para descargar en su Sistema de Control el cumplimiento o

incumplimiento en el pago de la Aportación de Seguridad Social correspondiente y derivada de dicha notificación; es que la Autoridad Fiscal notifica dichas Propuestas de Determinación ya cuando paso el periodo de determinación que tienen los patrones para enterar las Aportaciones de Seguridad Social a las que se encuentran obligados.

Y aun cuando, el IMSS, tiene un periodo interno de tiempo para notificar dicho documento, generalmente no se cumple con notificar ese acto en el tiempo establecido, es decir; antes del día 17 de cada mes en el caso de periodos mensuales principalmente.

Incumplimiento que se traduce en una inequidad por parte de la Autoridad Fiscal para con el Patrón, pues esté al no contar en tiempo y forma con la Propuesta de Determinación de Cuotas (como debiera de ser) la cual contiene exactamente el monto a enterar por concepto de Cuotas Obrero Patronales emitido por la Autoridad Fiscal, no puede esté cumplir de forma adecuada con el entero de dichas Aportaciones de Seguridad Social, surgiendo con ello las constantes discrepancias que se presentan cuando el Patrón entera las Cuotas en función de su Autodeterminación, lo que provoca que se le generen diferencias, multas y recargos.

Cabe destacar que si bien es cierto que la notificación de la Propuesta de la Cédula de Determinación de Cuotas Obrero Patronales atendiendo al marco legal no es obligatoria para el IMSS hacerla del conocimiento del Patrón obligado, ya que la obligación de determinar y enterar las Cuotas Obrero Patronales legalmente es

propia del Patrón obligado; sería muy conveniente que así lo fuera, en primera instancia para dar mayor seguridad jurídica al Patrón y eficiencia tanto a la emisión y notificación de la misma y posteriormente al efectuar dicha notificación se evite completamente el surgimiento de discrepancias, entre lo Determinado por el IMSS y lo Autodeterminado que le causan al Patrón o Contribuyente, diferencias, multas y recargos.

Y si aunamos a ello la impericia por parte del personal encargado de la notificación o la carga de trabajo de la Autoridad Fiscal es que el Contribuyente o Patrón no puede enterar la Cuotas Obrero Patronales en función de las Propuestas de Determinación emitidas por el Instituto y solo las entera con lo establecido en su Autodeterminación que en términos reales y comparando lo Determinado por la Autoridad Fiscal y lo Autodeterminado por el Patrón, casi siempre se le generan indebidamente a éste, diferencias que se reflejaran además en multas y recargos derivados de dichas diferencias y que tendrá que pagar el Patrón.

En atención al análisis anterior surgiría entonces la pregunta, ¿a caso no se creó el programa conocido como el SUA (Sistema Único de Autodeterminación) para volver más eficiente el Sistema de Determinación y Entero de Cuotas por parte del Patrón obligado para con el IMSS y así cumpla debidamente éste con sus obligaciones fiscales con este Instituto, en el cual tal y como lo establece la Ley del Seguro Social en su artículo 15, el Patrón está obligado a determinar y avisar todas las modificaciones a la situación de sus trabajadores con relación a todo lo concerniente a la

Seguridad Social, ello a efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales para con el Instituto; por lo cual los patrones se autodeterminan y enteran al Fisco la cantidad a pagar en función al grado de peligrosidad de la empresa a la que representen así como por los Servicios de Seguridad Social utilizados por sus trabajadores, dentro del periodo de que se trate? Y con ello no justifique el Patrón, el incumplimiento de pago en el que haya incurrido, derivado de sus obligaciones fiscales para con este Instituto.

Bueno, pues efectivamente así es. Sin embargo no debemos olvidar, que descartando las grandes empresas o grandes contribuyentes así como los mediano-empresarios que existen en México que cuentan con un vasto y eficiente equipo Administrativo, Contable y Legal; la mayoría de los comerciantes o patrones ya sean personas morales o personas físicas, están en el estatus de pequeños empresarios o pequeños contribuyentes, en el cual en la mayoría de las veces ya sea por practicidad, economía, o liquidez; no pueden pagar los servicios de ese personal especializado, principalmente en el caso de patrones que son personas físicas y cuya actividad es principalmente la prestación de servicios técnicos o profesionales diversos a los antes mencionados o que son asegurados que se encuentran registrados en el Régimen de Continuación Voluntaria al Régimen Obligatorio de Seguridad Social o en su defecto al mismo Régimen de Incorporación Voluntaria del Régimen Obligatorio de Seguridad Social, mismo que encuentra su sustento en el Título Tercero de la Ley del Seguro Social vigente y que es aplicable para todo

aquel ciudadano que sin ser derecho-habiente, pueda adquirir este seguro que le permita obtener los beneficios de la Seguridad Social que este Instituto proporciona; lo que los conduce a llevar acabo personalmente dicho entero de Aportaciones de Seguridad Social y por consiguiente en constantes ocasiones esperan a que se les notifique personalmente dicha Propuesta de Determinación, tal y como lo establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Haciendo la aclaración que cuando paso el periodo de notificación efectuado por el Servicio Postal Mexicano, posteriormente son remitidas dichas Propuestas de Determinación nuevamente al IMSS a través de sus organismos competentes para que esté inicie la notificación de dichas Propuestas de Determinación que al efectuar la notificación de las mismas a destiempo o fuera del tiempo establecido, es decir; después del día 17 de cada mes o periodo mensual; es cuando se suscitan principalmente las discrepancias entre lo Autodeterminado por el Patrón y lo Determinado por la Autoridad Fiscal ocasionando con ello que se le generen diferencias, que darán vida a multas y recargos que indebidamente tendrá que pagar el Patrón; discrepancias que en el fondo traen consigo que el Patrón incurra en la actitud negativa de evadir o eludir el cumplimiento cabal y correcto de su entero de Aportaciones, mismo que al no cumplir en tiempo y forma derivado de esos errores de la Autoridad Fiscal principalmente en la notificación de dichas Propuestas, provocará que al generarse diferencias, multas y recargos, a su vez se originen créditos fiscales o

liquidaciones exigibles y derivadas de dicho incumplimiento (que en este caso al no contar el Patrón en tiempo, con las Propuestas de Determinación emitidas por el IMSS, ello con el objeto de cotejarlas con su Autodeterminación y previo cotejo se verifique la existencia de discrepancias fiscales y en este caso específico tenga el tiempo procesal para aclararlas, evitando que le generen diferencias al Patrón y que posteriormente tenga que pagarlas de manera indebida o entere las Cuotas Obrero Patronales en función de dicho acto administrativo) e incurra el Patrón en una actitud dolosa de evadir o eludir dichas Aportaciones a través de Impugnar las resoluciones administrativas que posteriormente a la generación de dichas diferencias, multas o recargos se materializaran a través de un crédito fiscal exigible por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Que es en este caso el tema medular de la presente Tesis.

Cabe mencionar que lo trascendente para la esfera jurídica del Patrón es que dichas Propuestas se notifiquen a tiempo sin incurrir en demora alguna para hacerlas del conocimiento del Patrón obligado y así mismo, al enterar las Aportaciones de Seguridad Social en atención a dichas Propuestas de Determinación, se evitaría totalmente la existencia de discrepancias que le afecten a los intereses del Patrón, es así que atendiendo a este criterio, el respectivo pago de las Aportaciones de Seguridad Social debería de versar sobre dicha Propuesta; pero para que verse dicho entero de aportaciones en función de la Propuesta de Determinación es importante que la Autoridad Fiscal no dilate el periodo de notificación de la Propuesta de Determinación, como también deje de ser optativa la notificación de la misma y se convierta en obligatoria la

notificación del citado acto administrativo y por otro lado el IMSS postergue el plazo de entero de las Aportaciones de Seguridad Social, a efecto de esperar la notificación de la Propuesta de Determinación de Cuotas, emitida por este Organismo Fiscal Autónomo (IMSS), para que en función de dicho documento se realice (por parte del Patrón) su Autodeterminación debidamente elaborada y si no existen discrepancias se **entere** lo legalmente establecido en dicho documento y ahora sí se proceda a efectuar el entero de las mencionadas Aportaciones, con la salvedad de que se evitara totalmente afectar la esfera jurídica del Patrón, derivado de las posibles discrepancias fiscales surgidas de los errores existentes en dicho acto administrativo como lo es la Propuesta de Determinación de Cuotas emitida por el IMSS y así mismo la Autoridad Fiscal pueda recaudar de manera optima dichas aportaciones, lo que actualmente no sucede derivado de la deficiencia antes mencionada, sin menoscabo de efectuar una correcta notificación de dicho documento o si existen discrepancias que se usen ambos documentos tanto la Propuesta de Determinación como el documento que contenga la Autodeterminación del Patrón y previo cotejo y correcciones elaboradas por la Autoridad Fiscal, en este caso el IMSS, una vez aclaradas las mismas se proceda a enterar dichas Aportaciones.

Ahora; según el análisis efectuado, a este respecto la crítica, a lo ilegal e inequitativo del origen o emisión y de la exigibilidad de dichos conceptos fiscales, abunda en lo siguiente: “como se explico anteriormente”, Aun cuando el Patrón o Sujeto Obligado tal y como lo

establece la Ley del Seguro Social en su artículo 15, está obligado a determinar y avisar todas las modificaciones a la situación de sus trabajadores con relación a todo lo concerniente a la seguridad social, ello a efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales para con el IMSS, es un hecho que también la Autoridad Fiscal debería colaborar con el Patrón, a través de la simplificación de trámites o la correcta elaboración y notificación de los documentos vinculatorios con el Patrón, emitidos por este Instituto y así pueda el Patrón cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales y por obvia razón, no incurra en retrasos que le causen detrimento al Patrimonio del Estado.

Y así mismo la Autoridad Fiscal notifique en tiempo las citadas Propuestas de Determinación a efecto de evitar las posibles discrepancias que le generen al Patrón diferencias y por consiguiente multas y recargos lo que entraña de antemano lo inequitativo y desproporcional de la exigibilidad y pago de este tipo de Contribución (en este caso de Aportaciones de Seguridad Social) a que se encuentra obligado el Patrón y que rompe con los principios establecidos en el Marco Constitucional de las Contribuciones respecto al sujeto pasivo en dicha obligación.

Ya que el IMSS, generalmente por las causas antes referidas tarda demasiado, en notificar la mencionada Propuesta de Determinación por lo que dicho acto debería ser notificado en tiempo al Patrón para que así esté conozca lo que debe enterar y así pueda efectuar una Autodeterminación que no dé cabida a ninguna

discrepancia, (pues eso si sería equitativo) respecto del entero,(circunstancia que en la actualidad, no sucede, pues parece que la Autoridad Fiscal, retrasa dolosamente la notificación de dicho documento a efecto de que nazca una discrepancia entre lo Determinado por ella y lo Autodeterminado por el Patrón o sujeto obligado y puedan generarse esas diferencias que a la postre producirán multas y recargos que afectan principalmente el patrimonio del sujeto obligado y la situación financiera de la empresa a su cargo y aunque muchas veces la Autoridad, justifica ese retraso con la carga de trabajo, con la que cuenta; viendo esto desde una perspectiva objetiva y apegada al Marco Legal, no es correcto justificarlo así; ya que si bien es cierto, que pueden retrasarse por la carga de trabajo y puede ser comprensible; también es cierto que deben atender a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación respecto de la notificación de ese documento que no deja de ser un acto administrativo emanado de la Autoridad Fiscal y que debido a ese retraso en la notificación del mismo, le causa un detrimento al Patrimonio del sujeto obligado; debiendo la Autoridad, terminar los seriales de Propuestas de Determinación previamente a la fecha límite de Determinación que establecen los calendarios de cotización establecidos por el IMSS, ya sea contratando más personal, organizando correctamente al que tiene adscrito o en su caso extendiendo los periodos de pago de los enteros a los que está obligado el Patrón o sujeto obligado) situación que no sucede y menos por que la Autoridad siempre plantea que las Aportaciones de Seguridad Social no pueden esperar para su pago, pues retrasa la operación de este Instituto y sí es muy cierto y más por que dichos servicios son necesarios y de Interés Público.

Sin embargo el retraso en la notificación de esa Propuesta de Determinación, le trae al Patrón (generalmente cuando su liquidez o estabilidad financiera es endeble, inestable o limitada), consecuencias negativas en su Patrimonio ya que el Patrón al Autodeterminarse lo

hace conforme a los respectivos avisos de altas y bajas al régimen al que están registrados sus trabajadores, modificación al salario, entre otros aspectos así como las prestaciones de seguridad social prestadas por el Instituto, a los trabajadores del Patrón obligado (derivado de riesgos de trabajo o coberturas a los respectivos seguros brindados por el Instituto mismos que traen consigo el vínculo u obligación del Patrón) y la Autoridad debiendo notificar en tiempo al Patrón la citada Propuesta, al no hacerlo, en gran medida por las causas primeramente mencionadas como por la falta de obligatoriedad del IMSS para notificar dicho acto, debiendo ser este obligatorio y no opcional respecto de la notificación del mismo, como actualmente sucede; el Patrón determina lo que atendiendo a los movimientos y aspectos del periodo de Determinación que se trate considera legal, lo que en sentido contrario si la Autoridad notificará dicha Propuesta en tiempo, evitaría que existieran discrepancias que posteriormente le causaran detrimentos al Patrimonio del Patrón.

Pues de notificársele al Patrón dichas Propuestas en tiempo, no se le generarían diferencias, multas ni recargos, (mismos que se actualizan en el Sistema de Control del IMSS, casi de inmediato al momento en que se presenta el incumplimiento, lo que provoca que el Patrón, acuda a efectuar sus respectivas aclaraciones) lo que evitaría, como sucede actualmente que acuda el Patrón personalmente o a través de su personal especializado a la Subdelegación y a la Oficina para Cobros u Oficina de Emisión que le corresponda, a solicitar se le notifique dicho acto administrativo y pueda cumplir con él, toda vez que no le ha sido notificado o incluso más aún acude a enterar

personalmente y en función a lo Determinado internamente en su Empresa y paga el monto de dicho entero ya sea en ese organismo o en una institución bancaria, pero en función a lo internamente recabado. Situación que posteriormente le generara conflictos que afectan su esfera jurídica, en este caso con la Autoridad Fiscal.

Pues sucede comúnmente que ya pagado el respectivo entero de Aportaciones, generalmente el IMSS, una vez pasado el tiempo de Determinación del periodo correspondiente acude al domicilio fiscal del Patrón a notificarle, dicha Propuesta de Determinación emitida por ese organismo, bueno entonces se podría pensar; “ya se le notifico al Patrón y se hizo correctamente, con la debida fundamentación y motivación que exige la Ley y sí, es cierto, pero el documento que contiene ese acto administrativo ya rebaso el término de ley para ser cumplido a través del pago; y aunque el Patrón obligado ya entero las aportaciones con su Autodeterminación, la Autoridad en ese acto procede a notificarlo aunque sea a destiempo.

Bueno, el Patrón obligado, al recibir dicho acto conforme a Derecho, es evidente y generalmente dicha Propuesta de Determinación, no es muy acorde con lo Autodeterminado por el Patrón, es decir; existen discrepancias.

Y aunque como está establecido legalmente, se pueden efectuar aclaraciones administrativas ante la Oficina exactora respecto de lo siguiente:

- Errores aritméticos.
- Errores mecanográficos.
- Avisos afiliatorios presentados previamente por el Patrón al Instituto.
- Certificados de incapacidad expedidos por el Instituto.
- Situaciones de hecho que no impliquen controversia jurídica.

Respecto de la Propuesta de Cédula de Determinación, el error en el que incurre constantemente la Autoridad son los errores aritméticos y mecanográficos, pero no se pueden descartar los demás, que son los que provocan en cierta medida la problemática antes planteada.

Ahora si bien es cierto que se pueden realizar en un término de 5 días hábiles contados a partir del día siguiente en que surte efectos la notificación de dicho acto administrativo; las aclaraciones administrativas respecto de los errores de las Oficinas Exactoras, la realidad es que no hay la posibilidad efectiva de hacerlo, ya que como se mencionó, anteriormente al notificarse ese acto administrativo (Propuesta de Determinación) a destiempo, provoca la existencia de discrepancias y por otro lado en el Sistema de Control del IMSS, se actualiza inmediatamente el incumplimiento del Patrón y aunque esté, efectué las respectivas aclaraciones respecto de esa discrepancia, casi siempre se resolverán desfavorables al Patrón en razón de que dichas actualizaciones ya están descargadas en el Sistema de Control del Instituto Mexicano del Seguro Social y en el caso de procedencia de dichas aclaraciones, el IMSS, nunca procederá a efectuar la devolución en efectivo de

dichas discrepancias o diferencias, generalmente las hará a través de una compensación aplicable al Periodo de pago de Aportaciones siguiente, lo que de cualquier forma por lo menos en el momento ya le ocasiono un acto de molestia irreparable o incluso un perjuicio al Patrón obligado.

Atendiendo al análisis efectuado con antelación una **Diferencia**, es un concepto fiscal utilizado comúnmente en materia de seguridad social, entre el concepto fiscal Determinado por la Autoridad y el Autodeterminado por el Patrón y esa diferencia, se materializara en un crédito fiscal, exigible al sujeto obligado y ejecutable a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ahora no obstante a la existencia de esa diferencia mencionada, también la Autoridad emitirá una **Multa** por concepto de la omisión que sería en este caso parcial, en la que supuestamente ha incurrido el Patrón al cubrir parcialmente dicha Determinación.

Como podemos notar, el sujeto obligado ya no solo tuvo que enterar la Determinación por concepto de Cuotas Obrero Patronales del periodo correspondiente a que se encuentra obligado, sino también la diferencia y la multa derivada originalmente de un error aritmético y de una notificación a destiempo.

Ahora siendo frontales, y en un criterio de interpretación equitativo y proporcional, si se genero ese concepto fiscal (diferencias y multas), pues... no fue totalmente culpa ni omisión dolosa del sujeto obligado sino incumplimiento de la Autoridad, al emitir una Propuesta de Determinación de Cuotas Obrero

Patronales con errores aritméticos y notificar a destiempo dicho acto administrativo el cual debería ser obligatorio para la Autoridad Fiscal y no optativo como actualmente sucede.

Entonces es claro, que no se está atendiendo al marco legal, ahora tampoco es equitativo ni proporcional este proceder, toda vez, que tratándose de pequeños contribuyentes, Patronos Personas Físicas o asegurados mediante el Régimen de Continuación Voluntaria al Régimen Obligatorio de Seguridad Social o al mismo Régimen de Incorporación Voluntaria del Régimen Obligatorio de Seguridad Social (como los que se menciono) no se encuentran en igualdad de circunstancias respecto de los grandes contribuyentes (que sin el afán de justificar el incumplimiento del Patrón imposibilitado de cumplir con sus obligaciones fiscales debido a su falta de liquidez o estabilidad financiera; en muchas ocasiones tiene que tolerar las deficiencias técnicas jurídicas de la Autoridad Fiscal, tanto en la emisión de actos administrativos como en la notificación de los mismos, con ello presentándose claramente esa afectación en su esfera jurídica y principalmente en su Patrimonio, con relación a los grandes contribuyentes, que generalmente tienen una capacidad económica alta, así como una liquidez solvente y estable y que curiosamente son los que menos cumplen con sus obligaciones fiscales).

Que a este respecto, los grandes contribuyentes se deslindan de esas discrepancias por medio de Impugnaciones mediante Juicio de Nulidad³⁹, tramitado por sus Asesores y/o Abogados o a través de Estrategias Fiscales que le permiten eludir y

³⁹ Gasca Bretón Hugo, *“Prontuario de Actualización Fiscal No.471”*, Edit. Gasca Sicco, Mayo, 2009, pág.116-120.

posteriormente evadir dichas discrepancias y que a diferencia de esos pequeños contribuyentes, simplemente estos tienen que pagar indebidamente dichas discrepancias fiscales generadas con sus respectivas multas o recargos o en su defecto, tolerar la presencia del Fisco que a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, procederá a embargar o asegurar, bienes muebles, inmuebles o cuentas bancarias propiedad del Patrón a efecto de garantizar la deuda con el Fisco o a saldarla en el mejor de los casos, provocando con ello un detrimento en el Patrimonio del Contribuyente o Patrón.

Ahora al presentarse ese incumplimiento, como se menciono anteriormente siempre es exigible o de lo contrario se procede en contra del Patrón a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya sea embargando o pagando, el concepto que se genero sea la diferencia y por añadidura la multa.

Aquí es donde notamos que esta situación no es equitativa para los contribuyentes o patronos obligados.

La Autoridad Fiscal podría aseverar entonces que si es legal la emisión de esos conceptos fiscales (diferencias, multas y recargos) toda vez que se ha incumplido con la obligación de enterar las Aportaciones de Seguridad Social en tiempo y es muy valido ese argumento para la Autoridad, sin embargo tampoco podemos dejar de lado que el sujeto obligado tendría el derecho de que se le notifique en tiempo y forma dicho acto antes mencionado (Propuesta de Determinación) pues finalmente dicho acto constituye un acto administrativo que

también debería de gozar de la prerrogativa de ser notificado en tiempo y forma, a efecto de evitar discrepancias, que le provoquen esas diferencias y posteriormente se le generen multas que lo único que le provocan al Patrón obligado, es un detrimento al Patrimonio de su Empresa y que tal pareciera que la Autoridad Fiscal lo hace dolosamente con la firme intención de recaudar mucho más, aprovechándose de quienes pueda hacerlo.

Y que demuestra claramente como los preceptos del numeral 31 en su fracción IV Constitucional, son más ideales que reales, principalmente en lo que respecta a la Equidad, Proporcionalidad y Legalidad, principios rectores de la obligación de Contribuir al gasto público, consagrado en dicho Texto Constitucional.

CAPITULO II

MARCO LEGAL DE LAS RELACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS EN MEXICO.

2.1.- Las Relaciones Tributarias en México y su vínculo jurídico para con los ciudadanos.

Las Relaciones Tributarias en México versan en términos generales sobre lo que se conoce comúnmente como actividad financiera, misma que es efectuada por el Estado en su calidad de ente público, encargado de proporcionar a sus gobernados servicios de índole público y general que sirven para el desarrollo, el avance social, económico y político de la Nación.

La actividad financiera del Estado consta de diversas etapas tales como:⁴⁰

- La recaudación
- La administración
- La aplicación de recursos al gasto publico⁴¹.

⁴⁰ *Derecho Administrativo Constitucional*, ob.cit.pág.407.

⁴¹ Carrasco Iriarte Hugo, “*Derecho Fiscal I*”, Edit. IURE Editores, México D.F., 2003, pág.94.

Atendiendo a los tres conceptos anteriores; el gasto público es uno de los más relevantes dentro del estudio efectuado en la presente Tesis, ya que el gasto público son todos aquellos recursos económicos que aplica el Estado para cumplir con sus cometidos, como son: la satisfacción de necesidades colectivas mediante la prestación de bienes y servicios.⁴²

Como se ha mencionando a lo largo de la presente Tesis, el Estado tiene como objetivo, “el allegarse de recursos económicos para cumplir con sus cometidos como lo son la satisfacción de las necesidades colectivas mediante la prestación de bienes y servicios⁴³ para así proporcionar el bienestar social a sus gobernados”.

La imposición tributaria es una obligación que origina un vínculo jurídico que surge entre un sujeto activo⁴⁴ y un sujeto pasivo de dicha obligación que es en este caso (*El Estado y Los Particulares respectivamente*) ello para el ejercicio de los cometidos tanto generales como específicos del Estado, mismos a los que está obligado a proporcionar mediante las contribuciones al gasto público que el Particular aporte derivado de sus ingresos, lo que jurídicamente le da vida a la Relación Jurídico- Tributaria que surge entre el Estado y los Particulares.

⁴² “*Derecho Administrativo Constitucional*”, ob.cit.pág.545.

⁴³ “*Derecho Constitucional Mexicano*”, ob.cit., pág.118.

⁴⁴ Zamudio Urbano Rigoberto, “*Sistema Tributario en México*”, Edit. Porrúa, México, D.F. 2005, pág. 115-116.

El Estado a través de su potestad tributaria emanada de una norma jurídica emitida por el Poder del Estado competente, da nacimiento a la obligación de contribuir al gasto público; y es que el Estado hace uso de este mecanismo de reciprocidad, es decir; la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público⁴⁵ que se origina con la necesidad de los ciudadanos de recibir bienes y servicios necesarios para su avance y desarrollo que ya en el ámbito del Estado-Nación, dichas necesidades se materializan como derechos, mismos a los que el Estado está obligado a proporcionar pero con la premisa del cumplimiento de contribuir para el gasto público de los ciudadanos ya que esto es parte de la operación jurídico-tributaria que entablan tanto el gobernado como el Estado a través de un pacto social y popular que surge entre ambos entes en el desenvolvimiento de sus relaciones de gobernante a gobernado o de supra -subordinación.

El ejercicio de la Potestad Tributaria se lleva a cabo mediante el proceso legislativo, que se agota con la publicación y entrada en vigor de la Ley, la cual contiene de manera obligatoria y general, las situaciones jurídicas o de hecho que una vez que se realizan, generan un vínculo entre los sujetos a que se refiere la Ley⁴⁶ y se materializa dicha potestad en todos los actos tendientes a la recaudación que realiza el Estado y aplicación de los recursos provenientes de las contribuciones para el gasto público, conforme lo

⁴⁵ *Derecho Administrativo Constitucional*, ob.cit.pág.411

⁴⁶ De la Cueva Arturo, *"Derecho Fiscal"*, Edit. Porrúa, México D.F., 2003, pág.105.

establezcan las normas legisladas; y tanto esa recaudación como la aplicación que realiza el Estado sobre los recursos provenientes de las contribuciones, son el pilar de todas aquellas conductas orientadas a proporcionar bienes y servicios y a su vez recibirlos en este caso los ciudadanos, pero cuando dicha obligación se evade y su objeto se ve desvirtuado por los intereses dolosos de los ciudadanos incumplidos, es cuando se origina todo tipo de conductas dolosas principalmente, tendientes a evadir al Estado en el cumplimiento de dicha obligación con ello incluso configurándose conductas indebidas que van desde una de las consecuencias de ellas como la Elusión fiscal hasta la conducta ilegal por excelencia como Defraudación Fiscal, mismas que en el fondo están encaminadas a evadir al Fisco.

La Obligación tributaria se puede definir como la manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingreso o ganancias para cubrir el gasto público en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas⁴⁷; o en otras de sus acepciones es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o Contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

⁴⁷ Sánchez Gómez Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Edit. Porrúa, México D.F.2008, pág.365

Así mismo su análoga, en este caso la obligación civil, consiste en la relación jurídica en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor puede exigir a otro, denominado deudor, el cumplimiento de una determinada prestación, ya sea de dar, de hacer o no hacer.

En otra de sus acepciones es la necesidad jurídica de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial (*pecuniaria o moral*) a favor de un sujeto que eventualmente puede existir o a favor de un sujeto que ya existe.⁴⁸

De la obligación Tributaria al igual que la obligación de naturaleza civil, se desprenden elementos esenciales tales como:

- El Sujeto: se trata de un ente que puede ser sujeto activo o sujeto pasivo, es decir; acreedor o deudor.
- El Objeto: se trata de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie y puede consistir en un dar, hacer o no hacer.

*“En este caso, el **objeto de la obligación tributaria** es la prestación económica a cargo del Contribuyente, es el deber de dar al Estado, sumas de dinero, derivadas de sus ingresos lícitos, para con ello contribuir para el gasto público y pueda*

⁴⁸ Gutiérrez y González, Ernesto, *“Derecho de las Obligaciones”*, Edit. Porrúa, México, D.F., 1990, pág.32

entonces el Estado cumplir con sus cometidos esenciales y generales.”

- Y en algunos casos la solemnidad.⁴⁹

En esencia ambos conceptos de obligación coinciden, pero doctrinalmente existen diferencias entre ambos tales como:

<i>Obligación Civil</i>	<i>Obligación Tributaria</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Está regulada por normas de Derecho Civil <ul style="list-style-type: none"> • Encuentra su fundamento tanto en la Ley, como en un contrato, en el enriquecimiento ilícito o en un delito. • El acreedor puede ser el Estado o un particular (<i>pero generalmente es el particular</i>). • La calidad de deudor, la tiene única y exclusivamente la parte obligada. <ul style="list-style-type: none"> • El objeto de esta obligación puede ser indistintamente de dar, hacer, o no hacer. 	<ul style="list-style-type: none"> • Está regulada por normas de Derecho Público. • Encuentra su fundamento únicamente en la Ley. <ul style="list-style-type: none"> • El acreedor o sujeto activo, siempre será: el Estado (<i>Federación, Entidades Federativas, Municipios, Distrito Federal, u Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal o Local</i>) • La calidad de Deudor o sujeto pasivo, puede adquirirla un tercero ajeno al que dio origen a la obligación. <ul style="list-style-type: none"> • El objeto de esta obligación, siempre

⁴⁹ Bejarano Sánchez Manuel, “Obligaciones Civiles”, Edit. OXFORD, México, D.F., 2005, pág.41-65

<ul style="list-style-type: none"> • La obligación civil, puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicio. <ul style="list-style-type: none"> • Su finalidad es satisfacer una necesidad de carácter particular o de Derecho privado. • La calidad de deudor la tiene única y exclusivamente el sujeto pasivo de la obligación • La obligación civil nace de la realización de hechos o actos imputables a dos partes, tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo, es decir: acreedor-deudor. 	<p>consiste en Dar. (pagar contribuciones) * salvo algunas excepciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La obligación Tributaria, solo se satisface en efectivo (<i>excepcionalmente en especie</i>) • Su finalidad es recaudar los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público del Estado. • La calidad de deudor o sujeto pasivo la pueden adquirir las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica (<i>asociaciones en participación, sucesiones, copropietarios</i>). • La obligación tributaria, nace de la realización de hechos o actos jurídicos imputables únicamente al sujeto pasivo o Contribuyente.
---	---

La obligación tributaria puede clasificarse en:

- Obligación Principal: (*de dar, "pago"; llamada también sustantiva o liquidable, cuantificable en su monto*)
- Obligación Secundaria o Formal: (*de hacer, no hacer, tolerar; "no liquidables o no cuantificables*).

Obligaciones principales		Obligaciones secundarias o formales. <i>(no son determinables o cuantificables)</i>	
<p>Obligación tributaria de dar.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Pago</u> <p>De contribuciones, determinadas en cuanto su monto y debe pagarse en los plazos que la Ley establece.</p>	<p>Obligación tributaria de hacer</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Presentar</u> <p>-declaraciones -avisos (<i>cambio de domicilio fiscal, altas o bajas al régimen obligatorio de seguridad social</i>) -Inscripciones al Registro Federal de Contribuyentes. -llevar una correcta y adecuada contabilidad.</p>	<p>Obligación tributaria de no hacer</p> <p>Prohibiciones</p> <p>-no llevar doble juego de libros de contabilidad con distinto contenido. -no omitir ingresos o compras.</p>	<p>Obligación tributaria de tolerar.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Permitir</u> <p>-en las visitas domiciliarias; existiendo el deber de soportar y proporcionar toda la información y documentación solicitada durante todo el procedimiento de fiscalización, sin obstaculizar su desarrollo.</p>

Cabe destacar que en la norma fiscal no existe distinción alguna en lo anteriormente descrito, sin embargo de la misma, implícitamente se desprenden las dos modalidades o tipos de obligación.

Las Contribuciones generan diferentes efectos que pueden ser positivos o negativos, por ello el legislador al momento de promover o aprobar una Ley creadora o modificadora de contribuciones debe tomar en consideración los efectos que traerá su aplicación tales como si se pagan o no; cuál será la reacción en la economía nacional o en su caso si darán origen a la emigración del sector afectado.⁵⁰

Doctrinalmente los principales efectos de las contribuciones son:

- **La Repercusión:** es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar sus contribuciones correspondientes, es decir; la persona que señala la Ley como obligado al pago de Contribuciones.

⁵⁰ De la Cueva Arturo, ob.cit., pág.101-105.

La Repercusión implica las siguientes etapas:

- **Percusión:** es la caída de las contribuciones sobre el sujeto pasivo, es decir; sobre quien tiene la obligación de pagarlo y generalmente el obligado directo de una contribución, en este supuesto no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros lo soporten.
- **Traslación:** es el hecho de pasar la carga fiscal de la contribución a otras personas, es decir; el fabricante de un producto o prestador de un servicio traslada el impuesto a los distribuidores, estos; a su vez a sus comisionistas o agentes quienes lo repercuten en el comerciante y esté en el consumidor.
- **Incidencia:** es la caída de la contribución sobre la persona que realmente la paga, es decir; aquella que ve afectada su economía por el impacto del gravamen, por ejemplo; el fabricante de un producto o prestador de un servicio no soporta en su economía el tributo, ya que lo traslada expresamente al comprador al expedir la factura correspondiente, siendo el comprador que ha adquirido una bebida para utilizarla, no podrá trasladar el impuesto y será quien sufra la incidencia.

- **La Difusión:** consiste en que el pagador de una contribución sufre una disminución en su ingreso y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de contribución. En consecuencia esta persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provoca una disminución de ingresos de sus proveedores, los que a su vez, verán reducido su poder adquisitivo. En este supuesto el pago de la contribución afectará a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra.

- **La Absorción:** aquí el sujeto obligado no traslada la contribución, sino que la paga, pero procurando que su producción se aumente o que disminuya su costo en las relaciones obrero-patronales o mejorando la tecnología.

- **La Elusión fiscal:** consiste en actos no sancionables por la Ley, principalmente cuando el Contribuyente;
 - 1.- No realiza el hecho generador de la obligación fiscal; por ejemplo, el empleado que no quiere pagar el

Impuesto sobre la Renta a su cargo por el salario que percibe y deja de prestar sus servicios.

2.- Se aprovecha al máximo de las ventajas y prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para proteger el impuesto sobre la menor base gravable posible; por ejemplo, un deportista profesional que debido a los ingresos que por concepto de honorarios percibe debe presentar declaración anual del Impuesto sobre la Renta y con el objeto de obtener una base gravable mínima, reúna todos los documentos de cada uno de los conceptos de gastos médicos, funerarios, inversiones y donativos que la Ley le autoriza deducir.

3.- Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en las Leyes Fiscales, un caso muy claro y tema de estudio de la presente Tesis es el artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, mismo que se estudiara a fondo posteriormente.

- **La Evasión Fiscal:** la podría definir como la consecuencia final a la serie de actos o conductas indebidas tendientes a incumplir con la obligación Tributaria vista

como un acto reprobable y un ilícito que trae consecuencias negativas, tanto para quien incurre en ella como para quien recibe la afectación de ese proceder ilícito y que generalmente se materializa en las conductas delictivas que el Código Fiscal de la Federación contiene y establece en los supuestos normativos en los que no se debe incurrir; tales como el Contrabando y la Defraudación Fiscal así como sus equiparables que el mismo Código contiene.

La obligación tributaria así mismo en otra acepción doctrinal; origina diferentes efectos reales que en el ámbito legal adquieren trascendencia paulatinamente al grado de convertirse en efectos negativos que alcanzan la esfera jurídica del Estado, afectándolo de manera grave, principalmente cuando se cometen conductas ilícitas tendientes a evadir al Fisco.

La obligación tributaria en términos reales produce diferentes tipos de efectos⁵¹ entre ellos:

- Efectos Psicológicos: al establecerse o derogarse contribuciones, se producen diferentes efectos psicológicos que pueden ser positivos (*como la conforme aceptación de estos*) o negativos (*que implica la inconformidad completa con ellos e incluso la posible evasión de los mismos*).

⁵¹ Fernández Martínez Refugio de Jesús, "*Derecho Fiscal*", Edit. Mc Graw-Hill, México D.F., 1998, pág. 180-181

Esto, es al nacer o crearse nuevas contribuciones o al aumentarse las tasas o tarifas de éstas, con el fin de elevar la recaudación o bien derogarse o suprimirse; el Estado debe de prever indudablemente, los efectos psicológicos que dichos aumentos o contribuciones nuevos pueden producir en los contribuyentes y así mismo crear conjuntamente programas y publicidad que incentive el pago o cumplimiento de las mismas, pues de no ser de esa forma se pueden producir efectos negativos (*como la evasión*) o positivos (*como su aceptación y cumplimiento*).

Ya que en el primer caso en muchas ocasiones el Contribuyente se siente víctima de una especie de robo por parte del Estado y no comprende su obligación de contribuir de una manera objetiva o en su defecto fiel a la anticultura del no pago de los contribuyentes, no cumplen con su obligación y evaden al Fisco.

- Efectos Políticos: las contribuciones siempre han sido una de las causas fundamentales de grandes acontecimientos históricos que trascienden a la esfera política de un país. Dicha trascendencia redundando generalmente en la inconformidad que muestra el Contribuyente por el cobro de las contribuciones que efectúa el Estado, por considerarlas elevadas de acuerdo con su capacidad contributiva.

La trascendencia política de las contribuciones se manifiesta mediante el descontento de los gobernados, expuesto en los medios de comunicación (*conocidos en términos políticos como los poderes facticos*).

Mismos que sin ser entes públicos institucionales e investidos de Poder público y que se encuentren como tales regulados en el marco legal de un sistema jurídico como el Mexicano, es un hecho que si influyen y mantienen una presión fuerte sobre el Estado, en lo que respecta a sus decisiones, en este caso en lo concerniente a las contribuciones, pero también inciden en temas como las elecciones populares y hasta en manifestaciones de protesta en contra de los poderes públicos.

Existen diversos acontecimientos históricos que han provocado movimientos armados por parte de los gobernados, principalmente por las altas y excesivas cargas tributarias (*La Revolución Mexicana*).

La inconformidad de los contribuyentes, bien se podría evitar, si quienes tienen la responsabilidad de la creación y aplicación de las normas fiscales que pretenden aumentar las tasas o tarifas de las contribuciones existentes o la creación de nuevas contribuciones perciban y aligeren la persecución ejercida por la misma Autoridad Fiscal en pro de recaudar las contribuciones a las que se encuentra obligado el Contribuyente y así como cuando la carga tributaria exceda los límites de la capacidad

contributiva⁵² de los particulares, puedan estos tener a su alcance formas y modalidades flexibles para el cumplimiento de su obligación y con ello evitar tajantemente la evasión fiscal y por consecuencia eliminar las reincidencias y recurrencias constantes a conductas indebidas como lo es la Elusión Fiscal, la Defraudación Fiscal entre otras.

- Efectos Contables y Administrativos: los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, para el efecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales están obligados, por las leyes respectivas a llevar un registro y control de sus operaciones, con el efecto de declarar o enterar al Fisco de las mismas, debiendo establecer un sistema contable, con el fin de que la Autoridad Fiscal se encuentre en posibilidad de verificar su cumplimiento. Por medio de sus Facultades de Comprobación consagradas en el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación.

Así mismo conforme se modifiquen o deroguen las leyes fiscales, el Contribuyente se ve obligado a su vez a realizar una serie de modificaciones en su contabilidad o sistema administrativo, ello para estar en aptitud de dar debido cumplimiento a las disposiciones fiscales. Sin menoscabo de que dichas modificaciones son aplicables también para la Autoridad Fiscal.

⁵² Carrasco Iriarte Hugo, ob.cit. pág.97.

- Efectos Económicos: las contribuciones, pueden originar diferentes efectos en el ámbito económico de un país, es decir; puede generar desde un crecimiento económico alto (*que se manifestara en la satisfacción optima de las necesidades colectivas materializadas en la prestación y proporción de bienes y servicios de calidad y sin demoras o ineficiencias*), principalmente si la recaudación es alta, constante, proporcional y equitativa, resultado de un cumplimiento cabal y puntual por parte del Contribuyente, (*situación que sucede comúnmente en países desarrollados o mejor conocidos como de primer mundo*) o provocar desde deficiencias en la satisfacción de las necesidades colectivas antes mencionadas hasta ocasionar colapsos económicos, crisis económicas o inestabilidades que generalmente mantienen sumidos en rezagos o estancamientos en lo que respecta al crecimiento y desarrollo de un país, (*circunstancia que sucede usualmente en países emergentes o mejor conocidos como subdesarrollados o de tercer mundo*).
- Efectos Jurídicos: surgen cuando las contribuciones no se cumplen a cabalidad en el tiempo y forma que la Ley establece o se incumplen con otras obligaciones fiscales, es decir; cuando se presenta el incumplimiento a la obligación impuesta por el Estado, es cuando interviene el mundo jurídico, principalmente en los intereses que de carácter

legal conciernen tanto a la Autoridad Fiscal como al Contribuyente.⁵³

Los efectos jurídicos en lo que respecta a las contribuciones se pueden presentar de dos formas a través de:

La Elusión Fiscal: este supuesto se presenta cuando el Contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden; aprovechando las lagunas o errores de la Ley. Se le conoce también por algunos autores como evasión legal y no es sancionable por la Ley.

La Evasión Fiscal: que consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente es decir violando la Ley; como en el caso del Delito de Defraudación Fiscal; consistente en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, utilizando el engaño, la mala fe o el error de la Autoridad Fiscal.

⁵³ Fernández Martínez Refugio de Jesús, "*Derecho Fiscal*", Edit. Mc Graw-Hill, México D.F., 1998, pág. 185-186

Por otra parte, la forma común de extinguir las obligaciones son:

- El **cumplimiento o el pago**, es decir; la obligación se cumple pagando, por ello si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se paga, dando la cosa, si el objeto de la obligación es una prestación de hacer, se paga haciéndolo y por último, si el objeto es de no hacer, se cumple no haciéndolo.⁵⁴

Que en materia de contribuciones, esta forma de extinguir las obligaciones derivadas de las obligaciones civiles, es muy recurrente en las obligaciones tributarias de dar principalmente; entre el Estado y los Particulares, pues la satisfacción de los montos adeudados al Fisco, generalmente se extinguen con su formal **pago**.

A su vez en otra concepción doctrinal la forma de extinguir las obligaciones se clasifican en categorías a saber:

Primera categoría: está formada por el **pago**, es decir el modo normal de extinción de las obligaciones puesto que consiste en el hecho de dar para cumplir con la prestación debida.

⁵⁴ Gutiérrez y González, Ernesto, ob.cit. pág.707.

Segunda categoría: esta modalidad, comprende cuatro modos de extinción, que tienen como carácter común, que el acreedor, ha obtenido una satisfacción distinta de aquella a la cual tenía derecho, por ejemplo:

- *La **novación**: en la cual, la obligación que se extingue es reemplazada por otra.*
- *La **dación en pago**: aquí el acreedor recibe un objeto distinto del debido.*
- *La **compensación** y la **Confusión**: en las que el acreedor es satisfecho por la desaparición de la deuda que le incumbía, ya sea por error fortuito o por completar o equilibrar la deuda, principalmente en el caso de la compensación, que en materia fiscal, tiene mucho que ver a efecto de extinguir obligaciones de carácter fiscal.*⁵⁵

Tercera Categoría: en ella se colocan los modos en los que la obligación se extingue, sin que el acreedor haya obtenido satisfacción o sea:

- *La **Remisión de Deuda**: en la que el acreedor renuncia a exigir el cumplimiento de la obligación, por remitirla o transferirla a otro nuevo sujeto pasivo o deudor.*

⁵⁵ Borja Soriano Manuel, *“Teoría General de la Obligaciones”*, Edit. Porrúa, México D.F., 1995, pág.611.

- *La **Prescripción negativa**: que es la forma de extinguir la obligación por el transcurso del tiempo fijado por la Ley.*

Atendiendo a lo anterior; en materia fiscal, ambos supuestos antes mencionados, igualmente se presentan, en el primer caso, cuando una vez emitidos créditos fiscales por concepto de adeudo al Fisco, en contra de un Contribuyente que guarda un estado financiero y de liquidez insolvente y por algún motivo surge un tercero que se responsabiliza solidariamente del adeudo de aquel, es entonces que se le remite la deuda y el Fisco, entonces procederá contra éste, a efecto de que pague o cumpla con su obligación adquirida, presentándose claramente el supuesto primeramente citado.

En el segundo supuesto antes citado, la Ley Fiscal, establece un margen de tiempo, para que la Autoridad Fiscal proceda en contra del Contribuyente que le adeude o que haya sido incumplido para con el Fisco, conociéndose dichas figuras jurídicas de dos formas Caducidad y Prescripción, en la cual la **Caducidad**, es la limitación total de la Autoridad Fiscal para determinar un crédito fiscal o liquidación, en contra del Contribuyente, por el simple transcurso de tiempo (*es decir caduca la facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal, pues en este supuesto ya no puede emitir ninguna liquidación que contenga crédito fiscal susceptible de cobro*). Y la

Prescripción; siendo la extinción del Crédito Fiscal o Liquidación emitida por la Autoridad Fiscal, por el simple transcurso del tiempo, (*es decir prescribe la facultad de cobro de la Autoridad Fiscal, pues en este supuesto ya no existe crédito fiscal susceptible de cobro*).

Con ello guardando enorme similitud, ambas figuras con la mencionada prescripción negativa que en materia de obligaciones civiles, se cito con anterioridad y guarda respecto de las otras dos figuras, gran similitud.

Finalmente después de haber hecho referencia a todas las generalidades que engloban la actividad financiera del Estado partiendo desde su concepción doctrinal hasta su vinculación con figuras análogas como la obligación de naturaleza civil, es relevante mencionar que el Marco Legal de las Relaciones Tributarias entre el Estado y los Particulares tiene su origen y emana del Texto Constitucional, específicamente una de las Normas reglamentarias del Artículo 31 fracción IV de la Constitución vigente que en este caso es el Código Fiscal de la Federación.

Ordenamiento que contiene los aspectos más importantes en materia fiscal en lo que sustancialmente respecta.

Sin embargo se debe considerar que al igual que el Código Fiscal de la Federación existen normas

sustanciales en materia fiscal mismas que dan vida a todos los Derechos, Prerrogativas y Obligaciones para las que se encuentra facultado y obligado el Patrón o Contribuyente, tales como:

- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por citar las más relevantes.
- Y en este caso concreto Ley del Seguro Social, así como sus respectivos reglamentos.

A su vez cabe destacar que por ser tema fundamental dentro del Estudio de la presente Tesis, otra de las Normas importantes en materia fiscal, misma que forma parte del Marco Legal de las Relaciones Tributarias específicamente en lo que respecta a lo Procesal es; La Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo misma que en el supuesto normativo contenido en el **artículo 16 fracción II**, establece una de las problemáticas planteadas al inicio del Estudio de la presente Tesis y que plantea como a través de la invocación a dicho artículo, el Patrón o Contribuyente incumplido incurre recurrentemente en la conducta de Elusión Fiscal que haciendo uso el Patrón o Contribuyente de los Medios de de Defensa

Fiscal, da cabida a esta práctica negativa y que tanto daño le ocasiona al Estado. Conducta que se tratara en el capítulo siguiente dentro de la presente Tesis.

2.2. Análisis del Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Al referir el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación se alude a los sujetos del impuesto o a los sujetos obligados a cumplir con el pago de contribuciones, supuesto normativo que a la letra establece:

Artículo 1°

“Las Personas Físicas y las Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”

...

Este artículo es el referente y supuesto normativo que también le da origen a las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares, es decir; es el supuesto normativo que funda la existencia de los sujetos pasivos o personas que forman el vínculo jurídico derivado de la obligación tributaria en relación con el sujeto activo dentro de la obligación fiscal que es el Estado, pues solamente esté como ente soberano e investido de la potestad tributaria, es quién tiene el derecho exclusivo de administrar las contribuciones derivadas del gasto público⁵⁶ que así como

⁵⁶ Rodríguez Lobato Raúl, *“Derecho Fiscal”*, Edit. Oxford, México, D.F. 1998, pág.131.

en la Constitución vigente se plantea la obligación de contribuir para el gasto público en genérico; en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación refiere la existencia de los sujetos obligados y facultados para contribuir al gasto público así como para recibir los bienes y servicios públicos. Así mismo en este caso concreto la Ley del Seguro Social en su artículo 15 establece la obligación a los Patrones de enterar y determinar las Cuotas Obrero Patronales así como registrar al Régimen Obligatorio de Seguridad Social al que tienen derecho sus trabajadores que presten sus servicios subordinados a esté, numeral que a la letra establece:

Artículo 15

Los Patrones están obligados a:

I.- Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus Altas y Bajas, las modificaciones de sus salarios y los demás datos, dentro de plazos no mayores a 5 días hábiles.

II.- ...

III.-Determinar la Cuotas Obrero Patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto.

...

Atendiendo a lo anterior, es claro que en materia Fiscal, el vínculo jurídico surgido entre los sujetos obligados al pago de contribuciones y el ente encargado de efectuar la recaudación y administración de las mismas, se encuentran establecidos en las normas jurídicas de carácter fiscal como

en el Código Fiscal de la Federación y en leyes análogas en ese rubro, como lo es la Ley del Seguro Social.

En ambos ordenamientos se establecen las bases de lo que se conoce como el marco legal de los sujetos al pago de contribuciones, es decir; tanto en el Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación como en el Artículo 15 de la Ley del Seguro Social se menciona claramente a los entes obligados al pago de contribuciones, en este caso los Particulares que tal y como lo estatuye el Artículo 31 fracción IV de la Constitución vigente, es una obligación de todos los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa como lo dictan las leyes vigentes, ello con el firme objetivo de cumplir con los cometidos del Estado, siendo éste el ente encargado de efectuar la recaudación y la administración de dichas contribuciones con el objeto de cumplir con sus cometidos esenciales y generales.

Lo relevante de lo estudiado en este capítulo es en sí **el Contribuyente o Patrón obligado a Contribuir para el gasto público**, siendo éste ente el sujeto pasivo o sujeto obligado del cumplimiento de la obligación tributaria⁵⁷ que en su papel de sujeto de impuestos, si bien es cierto que se encuentra obligado al cumplimiento del pago de los mismos, también lo es que se encuentra facultado para recibir y que se le proporcionen bienes y servicios públicos que derivados del pago de dichas contribuciones tiene derecho que se le proporcione a esté sujeto obligado.

Ya que el derecho a recibir dichos bienes y servicios públicos forman parte del vinculo jurídico que se crea entre

⁵⁷ "Derecho Fiscal Mexicano", ob.cit. pág. 396

el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria y el Particular como ente obligado a contribuir, es decir; nace este efecto de reciprocidad que se ha venido mencionando a lo largo del estudio de la presente Tesis y que le da vida a las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares.

2.3. Análisis de la Reforma Fiscal de 2008 y sus implicaciones en la práctica fiscal.

Esta es una de las últimas Reformas en materia fiscal que se han aprobado en los últimos años. Y que trajo consigo bastantes controversias y cuestionamientos tanto en el gremio empresarial como con la clase política y medios de comunicación, ya que por el lado de la política y los medios de comunicación, de alguna manera y presuntamente se dice que fue una Reforma, que venía aparejada con un paquete de reformas de otra índole, tales como la Reforma Electoral; y por el lado empresarial, un gran número de Empresarios se inconformaron ante la publicación, la entrada en vigor y el primer acto de aplicación de algunas leyes que eran parte de la Reforma Fiscal, leyes de las cuales se solicitó el Amparo Indirecto ante la Justicia Federal (*Juzgados de Distrito*), ya que dicho gremio empresarial consideraba, que dichas leyes ponían en riesgo su patrimonio y atacaban su esfera jurídica, principalmente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica (*IETU*).

A este respecto, los cambios no dejaron satisfechos a los contribuyentes, pues sin cuestionar el esfuerzo hecho por buscar caminos serios para incrementar la recaudación, mismos que no se habían explorado desde hacía muchos años, queda la incertidumbre si esta reforma es la que realmente se necesitaba y si logrará elevar la recaudación, sin desalentar la inversión y el crecimiento económico.

Pues de inicio, esta reforma implica una mayor complejidad del Sistema Fiscal Mexicano.

Los estudios hechos al respecto presagian que la competitividad de nuestro país se podrá ver afectada, pues los Tratados Internacionales que tiene firmados México con 34 países, **no reconocen el IETU**, como impuesto sobre la renta y en consecuencia no aceptan su **Acreditamiento**, provocando un efecto de doble imposición en los contribuyentes de capital extranjero, lo que indudablemente hará más difícil que las nuevas inversiones internacionales se canalicen a territorio nacional o que se amplíen las ya existentes.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única; según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una contribución que busca fortalecer el actual Sistema Tributario, ampliándose la base tributaria y redistribuyéndose la riqueza y el ingreso.

Para calcular el IETU, los contribuyentes deberán considerar la totalidad de los ingresos acreditables

obtenidos efectivamente en un ejercicio, menos las deducciones autorizadas del mismo periodo y al resultado *(que es en este caso la base gravable del impuesto)* aplicar la tasa del **16.5% para 2008; de 17% para 2009 y de 17.5% a partir de 2010.**

Por ejemplo⁵⁸:

Ejercicio Fiscal	
Ingresos Totales	- Deducciones Autorizadas
(\$1,000,000.00-	\$200,000.00)
=	
Base Gravable	
(800,000.00)	
x	
Tasa de 16.5%; 17%; 17.5% respectivamente según	
el año 2008, 2009, 2010.	
(\$800,000.00x16.5%---2008)	
(\$800,000.00x17%---2009)	
(\$800,000.00x17.5%---2010)	
=	
Impuesto a Declarar	
(IETU)	
(\$132,000.00)	
(\$136,000.00)	
(\$140,000.00)	

Fiscal I y II, Ponente Contador Público Certificado ESTEBAN TORRES, Institución: Área de Capacitación del SINDICATO NACIONAL DE TRABAJADORES DEL SEGURO SOCIAL. Material Didáctico, pág. 200.

El IETU, por su propia mecánica, afecta de manera importante dos sectores vitales en la vida económica de la Nación, **la industria maquiladora y la inmobiliaria**, pues contiene muchas distorsiones que provocara un impacto importante e indebido en la carga tributaria de estos sectores que entre otros beneficios que aportan es el de ser los primeros generadores de empleo formal inscrito ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

El IETU, es una de las leyes que acompañan a la Reforma Fiscal de 2008; que aunque la Secretaria de Hacienda lo niegue, va dirigido a endurecer la carga tributaria de los contribuyentes registrados y establecidos, cuando el principal problema tributario del país, es la **economía informal**⁵⁹, que no paga impuestos y que según los últimos estudios efectuados, ya representa un 60% del total de personas que se dedican a una actividad lucrativa y legal.

Por lo que esto representa seguir con la tendencia tradicional de apretar aún más a los que ya están pagando.

En relación a lo anteriormente mencionado, el gran problema tributario, son la evasión y la elusión fiscal y principalmente la evasión pues esta figura es la que gesta la conducta delictiva de la Defraudación Fiscal; conducta ilegal e indebida que tiene el firme objetivo de evadir al Fisco.

⁵⁹ “La Evasión Fiscal”,ob.cit.pág.157

En este sentido la evasión fiscal trae consigo consecuencias tan graves que incluso en los países con una cultura fiscal, existen posibilidades generalizadas de denunciarlas, incluso mediante **vía de acción popular**, ya que al entenderse que si bien es cierto que el inmediatamente afectado es el Fisco, en tanto funge como recaudador, “son realmente y directamente afectados los contribuyentes cumplidos y la comunidad en general en tanto destinatarios del gasto público.”⁶⁰

Ahora dentro de la Reforma Fiscal actual, se plantea la existencia de una nueva ley que a la par con la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (*según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*) logrará recaudar impuestos de todos aquellos que no se encuentren formalmente registrados ante el Fisco, es decir; se encamina a regular fiscalmente al rubro del comercio informal o del comercio que maneja sus operaciones con dinero en efectivo y no con títulos de crédito o transacciones electrónicas, lo anterior a través de la creación de la Ley del Impuesto a Depósitos en Efectivo.

Ley que pretende regular, retener y cobrar, a través de instituciones financieras y bancarias, un impuesto cuya tasa consta del 2%.

Instituciones que para efectos recaudatorios, serán los intermediarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cobrar y enterar al Fisco Federal la cantidad de 2% al efectuar los Contribuyentes en

⁶⁰ Ponce Gómez Francisco y Rodolfo Gómez Castillo “*Derecho Fiscal*”, Edit. LIMUSA, México D.F., 2008, pag.153

dichas instituciones bancarias o financieras **depósitos en efectivo**.

Es decir: si efectúa el Contribuyente un depósito en efectivo por más de \$25,000.00 pesos, (*cantidad que forma parte del estimado de referencia para gravar dicho impuesto*) el saldo que rebase del tope de \$25,000.00 pesos, será la base sobre la cual se aplicara la tasa del 2%, y así consecutivamente.

Esta ley, según la versión de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, pretende regular la actividad fiscal de la **informalidad**, logrando recaudar por concepto de impuestos, *cantidades inéditas*.

Aunque es alentador la postura de la Secretaria de Hacienda, al respecto de la Reforma Fiscal de 2008, lo que es un hecho es que sigue aplicando esa política de presión coactiva al que paga y omisión y deslinde al que no lo hace, ya que si bien es cierto, con la creación tanto del IETU como del IDE, pretende lograr evitar evasiones⁶¹ y elusiones fiscales de la mano con una recaudación efectiva.

También es verídico que la informalidad y la actividad que la rodea, es un ente muy complejo en el cuál operan e influyen factores más políticos y

⁶¹ Arriója Vizcaíno Adolfo, "Derecho Fiscal", Edit. Themis, México, D.F. 2005, pág.527.

tendenciosos que de Estado o de índole Tributario, lo cual lo hace ser un monstruo casi indestructible que requiere de ser contenido de manera emergente o de lo contrario, con el paso del tiempo le ocasionara daños graves al Estado principalmente en lo que respecta a aspectos financieros e incluso ecológicos.

CAPITULO III

LA ELUSIÓN FISCAL EN UNA DE SUS MANIFESTACIONES EN LAS RELACIONES JURIDICO- TRIBUTARIAS ENTRE EL ESTADO Y LOS PARTICULARES

3.1. Análisis de las Particularidades de la Elusión Fiscal, como se presentan en el campo práctico del Litigio en materia Fiscal y en el ejercicio de las Facultades Económico-Coactivas de la Autoridad Fiscal y sus implicaciones con el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Así las cosas comencemos por el punto más trascendental de la presente Tesis, ya que al referir las generalidades y particularidades de la Elusión Fiscal tal y como se presenta en el campo práctico en materia fiscal; implica en primer lugar el mencionar algunos de los errores y deficiencias técnicas jurídicas en que incurrir las Autoridades Fiscales, principalmente cuando llevan a cabo actos derivados de su actividad en calidad de Autoridad, tales como la notificación de una liquidación a su favor, de la cual algunos contribuyentes que fieles a la anticultura del **no pago** se aprovechan de dichas deficiencias o errores, por sí o a través de sus Asesores, Abogados, o Contadores o empleados; para eludir al Fisco y por ende no cumplir con sus obligaciones fiscales perjudicando gravemente al Estado.

Que a través del mecanismo jurídico que el Legislador de buena fe establece en la Ley; que son los **Medios de Defensa** (*a que tiene derecho el Contribuyente cuando ve vulnerada su esfera jurídica por el actuar de la Autoridad Fiscal que cuando emite en contra del Contribuyente una resolución administrativa de las que refiere tanto el Código Fiscal de la Federación, como principalmente la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en su Artículo 2 y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su Artículo 14, las cuales establecen que tipo de resoluciones son impugnables y consideradas ilegales para el Contribuyente*) y así pueda éste impugnar las resoluciones fiscales emitidas por la Autoridad Fiscal; a través del Juicio de Nulidad⁶², y claro que es totalmente legal, siempre y cuando dicha liquidación se haya emitido ilegalmente, pero de no ser así como ha sucedido últimamente; es cuando el Contribuyente dolosamente casi siempre para reducir su carga fiscal impugna dicha liquidación y muchas veces aún a sabiendas de que la liquidación a través del crédito fiscal que se constituyo; es real, toda vez que si incumplió en algún momento con sus obligaciones fiscales o debiendo de cumplir con su obligación de pagar sus contribuciones cualquiera que estas sean; lo hizo de manera parcial.

Generalmente impugna o se inconforma de dichas liquidaciones, aprovechándose así de los errores técnicos de la Autoridad Fiscal (*ocasionadas por la carga de trabajo: tales como una notificación mal efectuada*) y con ello según el estudio de la presente Tesis, también comete

⁶² Serra Rojas Andrés, “*Derecho Administrativo 2º curso*”, Edit. Porrúa, México D.F. 2006, pág.782.

conductas elusivas que si se estudian a consciencia pues es claro que son tendientes a evadir al Fisco.

Aunque cabe señalar que ese presupuesto es solo derivado del análisis de la presente Tesis y que no está contemplado en la norma fiscal, ya sea de carácter sustancial o procesal (*es decir; la sanción al Contribuyente por incurrir recurrentemente en la conducta elusiva de impugnar cualquier resolución administrativa que contenga créditos fiscales cobrables por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, desconociéndolos de origen o de fondo, revirtiendo con ello la carga probatoria de dichos actos administrativos a la Autoridad Fiscal, tal y como lo establece el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo*) sería muy adecuado promover alguna sanción que castigue esté actuar doloso del Patrón o Contribuyente y que generalmente es premeditado y finalmente afecta en primera instancia al Estado, pero en el último de los casos a los mismos ciudadanos obligados al pago de contribuciones y que debido a estas actitudes elusivas se paraliza claramente el cumplimiento de los cometidos esenciales y generales del Estado mismos que están orientados a proporcionar el bienestar social a dichos ciudadanos.

Ahora lograr una reforma a la Ley con el objeto de sancionar dicho proceder, sería muy conveniente, ello a efecto de evitar se siga presentando dicha conducta y promover dicho presupuesto normativo a través de los medios legales existentes tales como reformar la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo principalmente en su artículo 16 fracción II, en función de lo siguiente:

La conducta realizada bajo las circunstancias citadas como impugnar cualquier resolución administrativa que contenga créditos fiscales cobrables mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución⁶³ desconociéndolos de origen o de fondo, revirtiendo con ello la carga probatoria de dichos créditos fiscales contenidos en los diversos actos administrativos emitidos por la Autoridad Fiscal, conducta orientada a eludir claramente al Fisco (*a través del aprovechamiento de errores técnico jurídicos cometidos por la Autoridad principalmente al efectuar la notificación de dichos actos administrativos o beneficiándose indebidamente de las lagunas o deficiencias de la Ley Procesal Fiscal*) pues si bien es cierto que dicha conducta indebida se presenta en la práctica fiscal y es muy recurrente por algunos contribuyentes incumplidos y sin menoscabo de que la Autoridad también debe de mejorar y evitar esos errores técnicos, también es verídico que ese proceder para ser sancionado conforme a Derecho, (*situación que en la actualidad no sucede*) debería elevarse al grado de conducta antijurídica o ilegal que se pueda considerar como delito tipificado en el Código Fiscal de la Federación o por lo menos tipificarlo como un delito equiparable a la Defraudación Fiscal y con ello no quede impune dicha conducta dolosa.

Esta serie de actos comunes y recurrentes en la práctica fiscal como el impugnar cualquier resolución administrativa que contenga créditos fiscales cobrables por medio del Procedimiento Administrativo de

⁶³ Sánchez Gómez Narciso, ob.cit. pág.555

Ejecución⁶⁴, desconociéndolos de origen o de fondo, revirtiendo con ello la carga probatoria de dichos actos administrativos a la Autoridad Fiscal, tal y como lo establece el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, aprovechándose de las deficiencias técnicas de la Autoridad Fiscal como una notificación mal efectuada, está encaminada firmemente a reducir la carga fiscal del Patrón ó Contribuyente y finalmente a incumplir con sus obligaciones fiscales así evadiendo claramente al Fisco, es decir; impugnar cuanta liquidación sea posible, con ello aprovechándose de los errores técnicos de la Autoridad Fiscal principalmente en la notificación de dichos actos administrativos o beneficiándose indebidamente de las lagunas o deficiencias de la Ley procesal en materia fiscal obteniendo como resultado final al Juicio del que se deriva dicha impugnación, ya en la Sentencia Definitiva, una “ **Nulidad Lisa y Llana** a favor del Contribuyente efectuando claramente una evasión al Fisco”, configurándose esa conducta indebida y real pero no legal a la que se ha venido haciendo alusión a lo largo de la presente Tesis y que claramente muestra una actitud elusiva por parte del Patrón o Contribuyente que recurre a ella.

⁶⁴ Álvarez González Oscar, “Consultorio Fiscal 1era.Quincenade Julio”, Edit. Publicaciones CITEM, México, D.F., Julio 2009, pág.46.

La conducta elusiva como se menciona anteriormente (*consiste en el aprovechamiento de errores principalmente en la notificación de los actos administrativos impugnados y beneficiándose indebidamente de las lagunas y deficiencias de la Ley procesal y que es muy recurrente en los contribuyentes*) como desconocer *-a través del planteamiento de la Demanda-* los actos o resoluciones administrativas emitidos por la Autoridad Fiscal desde su origen ó fondo así como su exigibilidad en el pago de los créditos fiscales contenidos en dichos actos ó resoluciones administrativas y que se impugnan, es decir; en virtud de que según el Patrón o Contribuyente que en este caso es el **actor** dentro del Juicio de que se trate e incluso al grado tal de manifestar dicho desconocimiento ***bajo protesta de decir verdad***, el Contribuyente, afirma desconocer los actos que dan origen a los créditos fiscales impugnados así como sus respectivas constancias de notificación y toda vez que el Contribuyente al no estar conforme con dichos créditos fiscales emitidos por la Autoridad y requeridos para su pago, los impugna aún con el conocimiento de su legal antecedente y existencia con lo que dicha conducta se conforma de la siguiente manera:

Configurada la liquidación (*derivada de algún incumplimiento fiscal previo del Contribuyente o Patrón, una vez habiendo sido fiscalizado y sujeto de Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal*) que dará nacimiento a un número de crédito fiscal cobrable por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, al no ser cubierto en la fecha o periodo de que se trate, en tiempo y forma, la Autoridad Fiscal procederá a encomendar a su personal de Recaudación o Cobranza por medio del

área de Ejecución o Recaudación, el cobro de dicho crédito fiscal, a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución y precisamente es en este acto en donde ocurre la conducta elusiva y dolosa del Contribuyente o de sus Asesores, consistente en el aprovechamiento de errores principalmente en la notificación de los actos administrativos.

Ya que al acudir al domicilio fiscal del Contribuyente o Patrón; el Ejecutor adscrito a la Autoridad Fiscal, a efecto de que éste, pague o se efectúe un aseguramiento⁶⁵ o embargo precautorio⁶⁶, con el objeto de que la Autoridad Fiscal se le cubra el monto de lo incumplido; como se menciono anteriormente al efectuarse esa diligencia (*de Requerimiento de Pago o Embargo*) casi siempre por estrategia, el Contribuyente o Patrón no se encuentra para presenciar esa diligencia; lo que provoca que quien atienda dicha diligencia en ese momento de su ausencia; sea su Asesor, su Abogado, su Contador o hasta un simple empleado, y atendiendo al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, quién atienda la diligencia (*en caso de no encontrarse el Patrón o Contribuyente o su Representante Legal*) puede solicitar se deje un citatorio a efecto de que al día hábil siguiente a una hora fija, el Contribuyente o Patrón o el Representante Legal espere al Ejecutor para llevar a cabo dicha diligencia y así pueda la Autoridad Fiscal exigir el pago o realizar un embargo

⁶⁵ Gasca Bretón Hugo, *“Prontuario de Actualización Fiscal No.474”*, Edit. Gasca Sicco, Julio, 2009, pág.122.

⁶⁶ Marabak Cerecedo Doricela, *“Derecho Financiero Público”*, Edit. Mc Graw-Hill, México, D.F., 1995, pág.231.

para asegurar bienes propiedad del Contribuyente y Garantizar el interés fiscal..

Citatorio que comúnmente se deja en manos de personal del Contribuyente o Patrón, para llevarse a cabo dicha diligencia tal y como se menciona.

Y es entonces que al día siguiente no obstante que se le dejo citatorio previo al Contribuyente o a su Representante Legal, al llegar el momento de la diligencia de pago o embargo, tampoco se encuentra presente en el domicilio fiscal; entonces atendiendo al marco legal, *(pues lo procedente es que la Autoridad efectuara dicha diligencia de embargo)* pero es aquí donde comienza la conducta de elusión fiscal y dolosa del Contribuyente o Patrón que terminara por configurarse en la realidad, como una especie de evasión fiscal y que se describe de la siguiente forma:

Generalmente ese tiempo ocupado por el Contribuyente o Patrón del día en que se efectuó la primera diligencia en donde no se encontraba presente el Contribuyente, pero su personal solicito el **citatorio previo**; hasta el momento en que se pretende efectuar la diligencia de embargo, pues es oro molido para el Contribuyente, ya que aprovechándose de la deficiencia técnica jurídica de lo preceptuado por el Artículo 137 del Código Fiscal de la Federación en lo conducente como lo es “permitir al Contribuyente o Patrón solicitar un citatorio previo a la Autoridad Fiscal, dándole con ello, mayor tiempo procesal para preparar su defensa *(previamente a la práctica de la diligencia de embargo misma de la que devienen los adeudos del Contribuyente*

o *Patrón*) haciéndose de su conocimiento en ese momento dichos adeudos a través del citatorio previo a dicha diligencia de embargo exponiéndose en el Requerimiento de Pago o Embargo, emitido por la Autoridad Fiscal; tanto el número de crédito fiscal como el periodo de que se trate en el caso específico del IMSS; pues el Contribuyente o Patrón incumplido ya habiendo interpuesto su Medio de Defensa o Juicio de Nulidad ocupa esa deficiencia, para argumentar en dicho escrito que solo conoce la existencia de los créditos fiscales aludidos, más no los actos que los originan o su correcta notificación, aseveración que en la Demanda que tramite el Contribuyente, la expondrá generalmente en el capítulo de Hechos, revirtiendo dolosamente la carga probatoria a la Autoridad Fiscal y a su vez al existir lagunas o deficiencias técnicas jurídicas en la Ley sustantiva y adjetiva, mismas que regulan tanto lo relativo a la práctica de diligencias cuando no se encuentre el Contribuyente o Patrón en lo que respecta a lo sustancial así como regulan el procedimiento de dicho **Medio de Defensa o Juicio de Nulidad** y que aparece principalmente en el Artículo 16 fracción II de la Ley procesal en materia fiscal conocida como Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, es entonces que por lo regular, el Contribuyente prepara su Medio de Defensa (*que en este caso concreto será el Juicio de Nulidad*) mismo que lo motiva en hechos que desconocen desde su origen los actos impugnados u originarios de los créditos fiscales en mención, así como sus constancias de notificación y que específicamente en el artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso

Administrativo se funda dicho Juicio, revirtiendo con ello dolosamente la carga de la prueba⁶⁷ a la Autoridad Fiscal, mismo que a la letra establece:

Artículo 16

Cuando se alegue que la resolución administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I.- ...

II.- Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando, la Autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, **al Contestar la Demanda la Autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación**, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de demanda.

Cabe señalar que los actos administrativos ó resoluciones administrativas y sus constancias de notificación; en el Medio de Defensa, interpuesto por el Patrón ó Contribuyente comúnmente afirma no conocerlos (*es decir; solo afirma conocer la existencia de los créditos fiscales exhibidos en el acto administrativo que en este caso concreto el IMSS por medio de su Ejecutor adscrito a la Subdelegación correspondiente dejo un día antes a la práctica de la diligencia de embargo que es el **citatorio previo**, mismo que se*

⁶⁷ Lucero Espinoza Manuel, "Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal", Edit. Porrúa, México, D.F. 2003, pág.161.

encuentra fundando en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y que antecede al acto administrativo que dará vida a la práctica de la diligencia de embargo correspondiente, mismo que se conoce como **Mandamiento de Ejecución**, en el cuál se Requiere de Pago al Patrón o en su caso se proceda al Embargo de bienes suficientes que garanticen el interés fiscal o el pago de las contribuciones omitidas por el Patrón incumplido, desconociendo claramente los actos que dieron origen a dichos créditos fiscales así como sus respectivas constancias de notificación, revirtiendo con ello la carga probatoria a la Autoridad Fiscal) y aunque eso sea falso como de manera recurrente sucede en la práctica fiscal, dicho artículo en uno de los escenarios de esta práctica de elusión fiscal y dolosa efectuada por el Contribuyente o Patrón incumplido, permite y da la oportunidad de que éste ya iniciado el Juicio, espere a que la Autoridad Conteste la Demanda del Juicio de Nulidad en mención y exhiba dichas constancias de notificación y resoluciones o actos administrativos y así pueda acreditar la Autoridad su legal emisión, pero como acontece de manera constante; ya sea por la carga de trabajo de la Autoridad Fiscal o por efectuar de manera incorrecta las notificaciones de los actos administrativos que contienen los créditos fiscales adeudados al Fisco; aun cuando está obligada la Autoridad a cumplir con exhibir en tiempo y forma las citadas liquidaciones y sus respectivas constancias de notificación efectuadas legalmente; a veces no le será posible exhibirlos en tiempo, lo que le traerá como consecuencia que no pueda acreditar en su totalidad la legal notificación y emisión de dichos actos.

Que independientemente del estudio de lo que se conoce como el fondo o el origen de dichas resoluciones administrativas o liquidaciones que pudiese efectuar el Magistrado de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respectiva, si dichos actos o constancias de notificación son ilegales o la Autoridad Fiscal no los exhibe a través de los medios de prueba conducentes en la etapa procesal de Contestación a la Demanda en el Juicio de Nulidad, desde ahí, el Magistrado a cargo concederá vía Sentencia Definitiva, la **Nulidad Lisa Llana de dichos créditos fiscales**, lo que provocara que (*salvo a la Autoridad le sea favorable la Sentencia Definitiva o interponga Recurso de Revisión a la Sentencia Definitiva y le sea favorable*) a dicho Contribuyente o Patrón se le exima del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues al resultar favorable dicha Sentencia Definitiva, ya no está obligado a pagar dichos créditos fiscales exigibles, pues ya existe una resolución a su favor que proviene de una Autoridad competente materialmente la cual ha dejado sin efectos dicha liquidación.

Por otro lado es menester señalar que estos supuestos mencionados anteriormente los cuales suceden bastante en la práctica fiscal como el impugnar cualquier resolución administrativa ó liquidación que contenga créditos fiscales exigibles por la Autoridad Fiscal desconociendo los actos originarios de dichas resoluciones ó actos administrativos susceptibles de impugnar así como sus respectivas constancias de notificación están casi siempre encaminados y orientados dolosamente a eludir al Fisco a través de revertir la carga probatoria a la Autoridad Fiscal y con

ello después de Juicio seguido contra el Fisco y siendo favorable la resolución que resuelva dicho conflicto, a través de una **Nulidad Lisa y Llana**, se le exima de su obligación de pagar sus contribuciones que inicialmente tuvieron origen en un legal proceder de la Autoridad Fiscal, por medio de sus Facultades de Comprobación hasta finalmente llegar al ejercicio de sus Facultades económico coactivas ó de cobro.

Para reforzar lo antes referido, citó 3 criterios Jurisprudenciales que exponen como es muy evidente, que revertir la carga de la prueba en el Juicio de Nulidad a la Autoridad Fiscal, puede ser una salida fácil para reducir la carga fiscal de los contribuyentes incumplidos que por no pagar las contribuciones que en origen tuvieron una legal emisión, ya sea por incumplimiento previo ó con el afán de reducir la carga fiscal, dichos contribuyentes recurren a los Medios de Defensa Fiscal (**una vez ya configurada una liquidación que contenga créditos fiscales; haciéndose conocedor solo de los créditos fiscales y desconociendo de origen los actos y resoluciones, así como sus respectivas constancias de notificación que dieron origen a dichos actos, fundando dicho desconocimiento en el Artículo 16 Fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo con el firme objetivo de incumplir con sus obligaciones de pago, para con el Fisco**).

Sirven de Apoyo las siguientes Tesis del Poder Judicial de la Federación:

Novena Época

Tesis: 2ª/J.209/2007 (**CONTRADICCIÓN**)

Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XXVI, Diciembre de 2007.

Página: 203

JUICIO DE NULIDAD. SI EL ACTOR NIEGA CONOCER EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO, LA AUTORIDAD AL CONTESTAR LA DEMANDA DEBE EXHIBIR CONSTANCIA DE ÉSTE Y DE SU NOTIFICACIÓN. Si bien es cierto que el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación contiene el principio de presunción de legalidad de los actos y las resoluciones de las autoridades fiscales, también lo es que el propio precepto establece la excepción consistente en que la autoridad debe probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente. De ahí que el artículo 209 bis, fracción II, del indicado Código, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 (cuyo contenido sustancial reproduce el artículo 16, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) disponga que, cuando el actor en el juicio contencioso

administrativo niegue conocer el acto administrativo impugnado, porque no le fue notificado o lo fue ilegalmente, así lo debe expresar en su demanda, señalando la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución, lo que genera la obligación a cargo de la autoridad correspondiente de exhibir al contestar la demanda, constancia del acto administrativo de que se trate y de su notificación, para que el actor tenga oportunidad de combatirlos en la ampliación de la demanda. Lo anterior, porque al establecerse tal obligación para la autoridad administrativa, el legislador previó la existencia de un derecho a favor del contribuyente, a fin de que durante el procedimiento contencioso administrativo se respete su garantía de audiencia y, por ende, los principios de certidumbre y de seguridad jurídica de los que debe gozar, contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, evitando así que quede sin defensa ante la imposibilidad legal de combatir actos autoritarios de molestia de los que argumenta no tener conocimiento, máxime que según lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar los artículos 207 y 210 del mismo ordenamiento fiscal, el Magistrado instructor, al acordar sobre la admisión del escrito por el que se contesta la demanda de nulidad, debe otorgar a la actora el plazo de 20 días para ampliarla, pues de lo contrario se le dejaría en

estado de indefensión al proscribir su derecho a controvertir aquellas cuestiones que desconoce o que la demandada introduce en su contestación.

Contradicción de tesis 188/2007-SS. Suscitada entre el Primero y Segundo Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 10 de octubre de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Tesis de jurisprudencia 209/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de noviembre de dos mil siete.

Novena Época

Tesis: XVI.1º.A.T. J/7 (**REITERACIÓN**)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XXIX, Febrero de 2009.

Página: 1733

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 209/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 203, de rubro: **"JUICIO DE NULIDAD. SI EL ACTOR NIEGA CONOCER EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO, LA AUTORIDAD AL CONTESTAR LA**

DEMANDA DEBE EXHIBIR CONSTANCIA DE ÉSTE Y DE SU NOTIFICACIÓN.", estableció que de conformidad con el artículo 209 Bis, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 (cuyo contenido sustancial reproduce el artículo 16, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), cuando el actor en el juicio contencioso administrativo niegue conocer el acto impugnado porque no le fue notificado ó lo fue ilegalmente, así debe expresarlo en su demanda, señalando la autoridad a quien lo atribuye, lo que genera la obligación a cargo de ésta de exhibir, al contestar la demanda, la constancia del acto administrativo de que se trate y la de su notificación, para que el actor tenga oportunidad de combatirlos en la ampliación de la demanda. En congruencia con dicho criterio, cuando el actor niega conocer un crédito fiscal y la autoridad en su contestación exhibe las constancias de su notificación, pero omite anexar la resolución determinante, la Sala Fiscal debe declarar la nulidad lisa y llana de aquél, toda vez que las aludidas constancias no desvirtúan su desconocimiento, ya que el cumplimiento a los señalados preceptos conlleva una doble consecuencia: desvirtuar la negativa alegada por el actor y permitir a éste conocer la determinación impugnada para brindarle la oportunidad de combatirla, pues de lo contrario se haría nugatorio su derecho de audiencia, ya que no tendría los elementos necesarios

para controvertirla mediante la ampliación de su demanda.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 626/2007. Administradora Local Jurídica de Celaya, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 13 de junio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretaria: Dalila Quero Juárez.

Revisión fiscal 52/2008. Administradora Local Jurídica de Celaya, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 30 de julio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Erubiel Ernesto Gutiérrez Castillo.

Revisión fiscal 598/2007. Administrador Central de lo Contencioso, en suplencia por ausencia del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, de los Administradores Generales Jurídico, de Grandes Contribuyentes, de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal, de Aduanas y del Administrador Central de Amparo e Instancias Judiciales. 5 de septiembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Lorenzo Palma Hidalgo. Secretario: Enrique Zamora Camarena.

Revisión fiscal 583/2007. Administradora Local Jurídica de Celaya, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 5 de septiembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Lorenzo Palma Hidalgo. Secretario: Enrique Zamora Camarena.

Revisión fiscal 261/2008. Administradora Local Jurídica de Celaya, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 24 de octubre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Ariel Alberto Rojas Caballero. Secretario: Jorge Eduardo Ramírez Téllez.

Novena Época

Tesis: XI.1º.A.T. 43A (**AISLADA**)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XXIX, Abril de 2009.

Página: 1879

DEMANDA DE NULIDAD. EL ACTOR NO ESTÁ OBLIGADO A AMPLIARLA CUANDO DESDE SU LIBELO ACTIO NIEGA QUE LOS REQUERIMIENTOS DE OBLIGACIONES FISCALES QUE IMPUGNA CONTENGAN LA FIRMA AUTÓGRAFA DEL FUNCIONARIO QUE LOS EXPIDIÓ Y DICHA NEGATIVA NO SE DESVIRTÚA POR LA AUTORIDAD EN SU CONTESTACIÓN. Conforme a la fracción II del artículo 16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, si el actor manifiesta no conocer la resolución administrativa que

pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución, en cuyo caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda. En ese sentido, el actor no está obligado a ampliar su demanda cuando desde su libelo actio niega categórica, lisa y llanamente que los requerimientos de obligaciones fiscales que impugna contengan la firma autógrafa del funcionario que los expidió y dicha negativa no se desvirtúa por la autoridad en su contestación, por ejemplo, al haber incumplido con el requerimiento de la Sala Fiscal para que exhibiera los originales. Lo anterior, en términos de la jurisprudencia 2a./J. 195/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "FIRMA AUTÓGRAFA. LA CARGA DE LA PRUEBA CORRESPONDE A LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ EL ACTO IMPUGNADO, SIEMPRE QUE EN LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA AFIRME QUE ÉSTE LA CONTIENE.", consultable en la página 243, Tomo XXVI, octubre de 2007, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 138/2008. Administrador Local Jurídico de Morelia, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 18 de diciembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Juan García Orozco. Secretario: Juan Gabriel Sánchez Iriarte.

Dichos criterios Jurisprudenciales, reafirman como recurrir a los Medios de Defensa Fiscal fundándose en el supuesto normativo **16 Fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo**, puede ser muy tendiente a eludir obligaciones fiscales, por parte del contribuyente, pues al revertir la carga de la prueba a la Autoridad Fiscal y está no poder acreditar (por las circunstancias referidas a lo largo de este capítulo) dichos actos negados lisa y llanamente por el contribuyente, ya no podrá hacer efectivos dichos adeudos en su favor.

Esté supuesto solo versa sobre uno de los escenarios en que se presenta la conducta de elusión fiscal y dolosa citada, en la cual se recurre (*en la vía legal establecida por medio de los Medios de Defensa Fiscal como el Juicio de Nulidad*) al Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa para inconformarse con la emisión de los créditos fiscales exigidos por la Autoridad Fiscal y contenidos en dichos actos o resoluciones administrativas, aprovechándose a su vez de los errores ya citados, donde el Contribuyente incumplido incurre en estas prácticas, obstaculizando y ocasionando daños graves al Fisco.

Sin embargo esa conducta dolosa que anteriormente se menciono, también se extiende al terreno de la misma Autoridad Fiscal en este caso el IMSS; pues a la Autoridad Fiscal independientemente de la existencia de un Medio de Defensa el cual proteja la esfera jurídica del Contribuyente que supuestamente ve afectados sus intereses, “en la Práctica Fiscal”, la Autoridad siempre busca asegurar o embargar precautoriamente al Contribuyente para evitar que el Fisco quede en estado de incertidumbre respecto del adeudo principalmente por la finalidad que persigue el Estado que en este caso a través de su Órgano Fiscal Autónomo por excelencia el IMSS (*es proporcionar la Seguridad Social que necesitan todos los ciudadanos mexicanos*), es entonces que casi siempre la Autoridad pretende proceder ya sea exigiendo el pago o embargando bienes propiedad del Contribuyente o en su defecto intervenir con cargo a la caja o administración del negocio para evitar ese estado de incertidumbre y no se ponga en peligro la Actividad Tributaria del Estado y es entonces que la Autoridad Fiscal aun cuando el Contribuyente le muestre el Medio de Defensa en la diligencia de embargo que ya se cito con antelación y bajo las circunstancias anteriormente descritas, casi siempre pretende efectuar dicha diligencia y justamente en ese momento es cuando se presenta el segundo escenario de la conducta elusiva e indebida que se ha venido cuestionando, ese tiempo procesal que se maneja a priori del que se aprovecha el Contribuyente o Patrón una vez que se le deja el citatorio establecido en la ley y no cumple con esperar al Ejecutor, es aquí donde nace la conducta indebida planteada o

propuesta por esta Tesis, que es real e ilegítima pero legal ya que consiste en eludir fiscalmente a la Autoridad y bien podría considerarse como una forma de evadir al Fisco en sentido abstracto, pero que a la postre traerá implicaciones que perjudicaran gravemente al Estado y que se materializaran posteriormente, como una forma de evadir al Fisco, a través del incumplimiento a las obligaciones fiscales del Contribuyente, ello en atención a lo siguiente; pues del día en que se deja el citatorio en el domicilio fiscal del Contribuyente hasta que acude al mismo la Autoridad Fiscal a través del Ejecutor, en ese lapso de tiempo el Contribuyente así como acude al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a interponer su Medio de Defensa a la vez acude con la Autoridad Fiscal ya sea a la Subdelegación y Oficina para cobros del IMSS, Área de Fiscalización en el INFONAVIT o Recaudación en el SAT según corresponda; a solicitar una Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución para evitar que se practique el embargo respectivo, pues difícilmente el Contribuyente pagara el monto del crédito fiscal y aunado a ello en el mismo escrito en que se solicita dicha suspensión, también se ofrece una garantía que generalmente son bienes propiedad del Contribuyente para que en este caso (*supuestamente*) no se deje en estado de incertidumbre al Estado. (*Garantía que cabe señalar; se debió presentar con anterioridad pero que dolosamente no lo hizo el Patrón o Contribuyente pues toda esta conducta indebida trae consigo el incumplimiento a dicha obligación de garantizar previamente el interés fiscal.*)

Generalmente esa garantía ofrecida y solicitada en el mismo escrito de Solicitud de Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución⁶⁸, para que opere de la forma citada, casi siempre versa sobre el supuesto normativo contemplado en el Artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación el cual establece la posibilidad de garantizar mediante un **embargo en vía administrativa**, del cual se embargaran bienes propiedad del Contribuyente o Patrón quedando como depositario el mismo contribuyente y una vez tramitada dicha Solicitud de Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución, ante la Autoridad Fiscal, esa misma se le exhibe al Ejecutor que posteriormente acudirá al domicilio a efectuar la diligencia de embargo, pero al recibir tanto el Medio de Defensa como el escrito de Solicitud de Suspensión al Procedimiento Administrativo de Ejecución, para la mayoría de los Ejecutores principalmente para los del IMSS; es suficiente para trabar al Contribuyente o Patrón un **embargo en vía administrativa** y con ello el Contribuyente, de alguna manera dilata más el momento del aseguramiento que la Autoridad debería haber practicado, así ganando el Contribuyente (*tiempo procesalmente hablando*) pues partiendo de este hecho, el mismo Contribuyente al tener a su disposición el documento administrativo conocido como **Mandamiento de Ejecución el cuál contiene el embargo en vía administrativa** que elaboro el Ejecutor, ello a efecto de suspender la diligencia de embargo, ese mismo documento conocido también en

⁶⁸ Rodríguez Lobato Raúl, ob.cit., pág.243.

otras Autoridades Fiscales como Requerimiento de Pago o Embargo y Mandamiento de Ejecución (SAT), lo puede usar para presentarlo ya sea en el escrito inicial de demanda o posteriormente y ya tramitado el Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le solicite, una Medida Cautelar⁶⁹ Definitiva que lo proteja de posteriores requerimientos de la Autoridad Fiscal (*principalmente los de remoción de depositario o de ampliación de embargo*) obteniendo así el tiempo suficiente para que derivado de los errores antes citados y que generalmente se materializan en la Contestación de Demanda o en el último de los casos en la Sentencia Definitiva, pueda evitar a la Autoridad Fiscal en sus Facultades Económico Coactivas y debido a los errores mencionados, que surgirán y se visualizarán principalmente en la Contestación de la Demanda, pues la Sala Regional competente sobreeserá el Juicio favorablemente al Contribuyente o declarara una Nulidad Lisa y Llana respecto de los actos impugnados, al allanarse⁷⁰ o revocar los actos emitidos por la Autoridad Fiscal mismos que originaron los créditos fiscales impugnados o en su defecto esperar a que se resuelva finalmente el Juicio (*y si no se promueve en caso contrario por la Autoridad, Recurso de Revisión y le sea favorable*) le será favorable al Contribuyente, la Sentencia Definitiva del Tribunal Fiscal con ello eximiéndolo de la obligación (*que tuvo su origen inicialmente desde las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal*) de

⁶⁹ Calderón Elguera Victoria, "*Consultorio Fiscal*", 2ª Quincena de Julio, Edit. Publicaciones CITEM, México D.F. UNAM, Pág. 12.

⁷⁰ "*Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*", ob.cit., pág.138.

cumplir con el pago de las respectivas liquidaciones que si se observa detenidamente en su origen, eran legales, pero al haberla llevado al campo del litigio ya entre todas y cada una de las particularidades del Juicio y aprovechándose de los errores técnico-jurídicos tanto de la ley sustancial como procesal y de los errores mismos de la Autoridad, finalmente el Contribuyente o Patrón incumplido fiel a la anticultura del no pago, terminara por ser favorecido y con ello no pagara esos créditos fiscales que derivan de un incumplimiento inicial con ello eludiendo claramente al Fisco perjudicando de manera tajante la Actividad Tributaria del Estado y así evadiendo a la Autoridad Fiscal con la circunstancia de que esta conducta indebida lamentablemente en ambas de sus formas, no se tiene manera alguna de sancionarlo, pues no existe presupuesto legal alguno que sancione dicha conducta efectuada por el Contribuyente o Patrón incumplido.

Como se menciona anteriormente si se visualiza a profundidad, ambas formas de proceder, por parte del Contribuyente o Patrón; son formas recurrentes de evadir al Fisco aprovechándose de los errores de la Autoridad Fiscal y que si bien es cierto que no existe ninguna disposición legal que pueda tipificar dichas conductas dolosas y así ser sancionadas, pues esta Tesis podría servir como un conducto que promueva una Reforma en materia fiscal a ese respecto, ya que dicha conducta dolosa actualmente es recurrente, común y real, pero no legal y debido a ello se siguen aprovechando de ello los contribuyentes incumplidos, configurando de alguna forma una conducta indebida o incorrecta que bien podría considerarse como una

especie de Defraudación Fiscal o por lo menos como una conducta equiparada a ella y no solamente considerarse como se le conoce (**en el argot de las altas esferas del litigio fiscal**) *“Una forma legal de eludir al Fisco”*, pues en la mayoría de los casos y atendiendo a los criterios antes considerados, el proceder ilícito citado inicialmente, no solo guarda las características de la elusión fiscal, sino que comúnmente observa las conductas dolosas que tipifican al delito de Defraudación Fiscal, tales como el engaño y el aprovechamiento de errores y que debido a las deficiencias técnicas jurídicas de la Ley de la materia que regula dicho proceder, a ese respecto es imposible sancionarlo, pues no existe presupuesto legal que lo permita, por ello esta Tesis pretender promover el planteamiento de esta situación común y recurrente en la práctica fiscal y así pueda ser sancionada y no quede impune, pues su recurrencia le ocasiona pérdidas graves al Fisco.

Como se ha mostrado durante la presente Tesis, la intención de la misma no es inclinar la balanza para ninguna de las partes en las Relaciones Jurídico-Tributarias, sino proponer condiciones que mejoren tanto la recaudación de la Autoridad y así pueda esta cumplir con los cometidos del Estado; como también existan condiciones optimas y principalmente equitativas y proporcionales apegadas al marco legal que no afecten la esfera jurídica del Contribuyente o Patrón Obligado, así como existan condiciones que comprendan un poco más la situación del Contribuyente en momentos en que su liquides es nula o muy limitada y que debido a esa persecución que

efectúa la Autoridad Fiscal, en ocasiones sin el afán de justificar su actuar del Contribuyente; éste comete acciones como las antes mencionadas y como las que existen en el marco legal que lo conducen a evadir al Fisco, cometiendo en ocasiones conductas delictivas como la Defraudación Fiscal.

Sin embargo dichas conductas se repiten constantemente en la práctica fiscal, lo cual le genera pérdidas enormes al Fisco Federal principalmente.

Sucede que varios Contribuyentes, Patronos o sus Asesores, independientemente de los motivos y fundamentos que contempla el Código Fiscal de la Federación en lo que respecta al delito de Defraudación Fiscal; usan esta forma de elusión recurrentemente lo que procesalmente hablando y derivado de ese proceder; el Contribuyente como se menciono evade al Fisco de manera dolosa aprovechándose de esos errores técnicos jurídicos de la Ley y de la Autoridad Fiscal, mismos que como ya se menciono anteriormente, van desde el aprovechamiento de una notificación efectuada incorrectamente, hasta el desconocimiento liso y llano de los actos que originan las liquidaciones o resoluciones emitidas y requeridas por la Autoridad Fiscal, con ello revirtiendo dolosamente la carga de la prueba a la Autoridad (*y que dolosamente efectúa el Contribuyente o sus Asesores, cuyo origen de dichos actos administrativos o resoluciones) se remontan al ejercicio de Facultades de Comprobación de la Autoridad y que materializa en una liquidación que cobrara la Autoridad Fiscal a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución*).

Que es en este acto de la Autoridad donde también los contribuyentes o patrones incumplidos así como sus Asesores, cometen una conducta que si se analiza a fondo, resulta ser realmente incorrecta o hasta indebida, como que en la Demanda de Nulidad se desconozca el origen de los actos impugnados así como sus constancias de notificación derivadas de un crédito fiscal que ya se constituyo y que evidentemente se sabe en la realidad que si se debe al Fisco y que dicho desconocimiento de esos actos derivados de los actos impugnados y de sus debidas constancias de notificación estriban curiosamente en el conocimiento del que se hace el Contribuyente a través del Requerimiento de pago o embargo que la Autoridad Fiscal por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución efectúa principalmente con el **citatorio previo** que antecede a la diligencia de embargo realizada por la Autoridad Fiscal, (*principalmente cuando ya se visito previamente al Contribuyente y éste no se encontró*) una vez ya habiéndose configurado el adeudo que se requiere mediante el acto de Autoridad en mención.

Es ese **citatorio** que se expide legalmente, del que se aprovecha de forma dolosa el Contribuyente incumplido para llevar a cabo la conducta indebida mencionada (*como el solo hacerse conocedor de la existencia de los créditos fiscales que le requiere la Autoridad, más no de los actos que los originan, ni sus respectivas constancias de notificación*) pues muchas veces el Contribuyente incumplido es sabedor de su adeudo y por estrategia espera a que la Autoridad Fiscal le requiera de pago; y al exhibir la Autoridad previamente el citatorio solicitado por el Contribuyente será que esté en la realidad se hace

conocedor de los créditos fiscales que se le requieren, argumentando así en la Demanda de Nulidad promovida; solo el conocimiento de la existencia de los créditos fiscales (**que conoció a través de dicho citatorio**) más no de los actos que lo originan, ni de sus constancias de notificación, provocando con ello que en el Juicio en mención se revierta la carga probatoria a la Autoridad Fiscal, (*pues al no existir tampoco disposición alguna que le exija al Contribuyente que acredite ¿Cómo fue que se hizo conocedor de la existencia de esos créditos fiscales?, sin conocer previamente los actos que le dieron origen a dichos créditos; derivado de las liquidaciones exigibles por el Fisco*) y que en términos reales; bien se podría presumir que si se conoce la existencia de los créditos fiscales requeridos, “es porque mínimo existe el indicio de que se conoce su origen ya que al afirmar el conocimiento de los créditos fiscales pero no de los actos que le dieron origen así como de sus constancias de notificación, estaríamos en presencia de una incongruencia jurídica pues sería muy contradictorio y hasta malintencionado por parte del Patrón o Contribuyente, ya que al hacerse conocedor de ellos por medio del citatorio previo que efectúa la Autoridad un día antes a la práctica de la diligencia de embargo, se encuentra el Patrón o Contribuyente claramente en un supuesto de aprovechamiento doloso y de engaño, con el firme objetivo de eludir al Fisco evadiendo con ello sus obligaciones fiscales y si aunamos a lo anterior la carga de trabajo o la notificación incorrectamente efectuada por la Autoridad Fiscal, es que no logrará está acreditar procesalmente en tiempo y forma el legal origen y emisión así como notificación de las liquidaciones que pretende cobrar, y será que a

través de una Sentencia Favorable o un Sobreseimiento Favorable; al Contribuyente se le eximirá de pagar el concepto fiscal que en términos reales tuvo origen desde las Facultades de Comprobación de la Autoridad y que está pretendió hacer efectivo, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución⁷¹, pero que al presentarse cualquiera de estos supuestos tales como La Nulidad Lisa y Llana de las resoluciones impugnadas o el sobreseimiento favorable derivado de la revocación de los actos administrativos o resoluciones administrativas que contienen los créditos fiscales exigibles por la Autoridad, como ya se menciono se le eximirá del pago de dichos conceptos fiscales, mismos que fueron engendrados de su obligación de Contribuir al gasto público”.

En términos reales, el Contribuyente o Patrón se da por conocido solo de la existencia de los créditos fiscales contenidos en ese citatorio previo, más no de los actos o resoluciones administrativas que impugnara y de sus debidas actas o constancias de notificación lo que en el Medio de Defensa afirmará que solo conoce la existencia de los créditos fiscales pero no los actos en mención, dando cabida a que se revierta la carga probatoria a la Autoridad Fiscal⁷² que emitió dichas resoluciones o liquidaciones y más aún cuando existen supuestos normativos que permiten revertir la carga de la prueba a la Autoridad Fiscal, tales como el Artículo

⁷¹ Marabak Cerecedo Doricela, *ob.cit.* pág.228.

⁷² Gasca Bretón Hugo, *“Prontuario de Actualización Fiscal No.417”*, Edit. Gasca Sicco, Febrero, 2007, pág.132.

16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que respecto del presente análisis es el que más interesa, para el estudio y análisis de la presente Tesis, mismo que contiene una laguna o deficiencia en su técnica jurídica que permite que el Contribuyente se beneficie indebidamente de dicha deficiencia.

Deficiencia que estriba principalmente en permitir al Patrón o Contribuyente obligado desconocer el origen de los actos o resoluciones administrativas que contienen los créditos fiscales exigibles por el Fisco e imputados a éste; pero aceptando que solo conoce la existencia de los créditos fiscales en mención mismos con los que no está de acuerdo y dolosamente se inconforma de ellos mediante Juicio de Nulidad, **(por que cabe destacar que aunque literalmente el Artículo 16 Fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, no refiere claramente el planteamiento antes señalado pues dicho planteamiento se configura ya en el litigio fiscal principalmente en la etapa procesal de Contestación a la Demanda)** situación que si se analiza de fondo resulta ser una incongruencia jurídica, porque no debe tener cabida el supuesto por conveniencia del Patrón o Contribuyente de conocer la existencia de un acto jurídico como lo son la emisión de los créditos fiscales exigibles y desconocer de fondo los actos jurídicos o actos o resoluciones administrativas en este caso que los entrañan, porque entonces como fue que se hizo conocedor de dichos actos (*créditos fiscales*) que tienen origen en la realidad en otros actos jurídicos (*actos o resoluciones administrativas*) que desconoce y que entrañan a los anteriores.

Atendiendo a lo anterior se muestra lo establecido por el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo mismo que a la letra establece:

ARTÍCULO 16.- Cuando se alegue que la Resolución Administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I.-...

II. Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda.

Artículo que es claro en su transcripción; “si el actor no conoce la resolución administrativa que impugna, la Autoridad Fiscal en la Contestación a la Demanda, deberá acreditar la legal emisión, origen y notificación de la resolución combatida y si la acredita, el actor tendrá la oportunidad de combatirla en la etapa procesal dentro del Juicio de Nulidad, conocida como Ampliación de Demanda, pero si no logra acreditar dichas resoluciones (*situación que sucede comúnmente y debido a las razones y circunstancias antes expuestas*) es entonces que el Contribuyente se favorecerá de esas deficiencias técnicas jurídicas o lagunas de la norma fiscal procesal y acudirá a la conducta indebida de

elusión fiscal antes mencionada que bien podría considerarse como una forma de evadir.

Como se prevé en el supuesto normativo anterior, la técnica jurídica con la que fue transcrito dicho artículo (*apegado a principios de legalidad, seguridad jurídica y equidad*) fue siempre de buena fe, por parte del legislador que la emitió, contemplando siempre el proteger la esfera jurídica del Contribuyente inconforme, pero debido a esa **anticultura del no pago**, que llevan a cabo algunos contribuyentes incumplidos y también a la persecución desmesurada del Fisco hacia los contribuyentes cumplidos, pues algunos contribuyentes en el primer caso, dolosamente y en segundo caso, sin el menor afán de justificarlos, actualmente acuden a este supuesto normativo regulado en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo ya cuando se interpuso el Medio de Defensa Fiscal, pues con ello recurren a la posibilidad de revertir la carga probatoria a la Autoridad Fiscal y esperar a que está exhiba dichos actos o resoluciones administrativas así como sus constancias de notificación en la etapa procesal de la Contestación de Demanda, ya en el Juicio de Nulidad; pues al negar lisa y llanamente los actos que originan los créditos fiscales adeudados e impugnados así como sus constancias de notificación y solo aceptar que se conoce la existencia del crédito fiscal exigible **al no existir un supuesto normativo que contemple la forma en que se dio por conocido de la existencia de dichos créditos y sancione ese proceder por ser ventajoso y en perjuicio del Fisco**, pues el Contribuyente o Patrón; ya en el Juicio atiende al supuesto de esperar a que en la etapa procesal de la

Contestación de la Demanda exhiba dichas constancias, para posteriormente el Contribuyente las ataque en la respectiva Ampliación de la Demanda, pero si por algún motivo la Autoridad Fiscal, ya sea por la carga de trabajo o por efectuar incorrectamente una notificación, al cumplirse el termino de Contestación de Demanda no exhibe dichas constancias, pues todo ese acto se dará como ilegalmente emitido, y con ello se emitirá una Sentencia Favorable al Contribuyente o Patrón que se manifestara declarando una **Nulidad Lisa y Llana** a los actos administrativos que dieron origen y que exigen el cobro de los créditos fiscales en cuestión o en su defecto sobreseyendo el Juicio favorablemente al Contribuyente en cualquier parte del juicio, situación que como se planteo; no es verídico o peor aún si al llevar el Juicio durante todas sus etapas la Autoridad Fiscal logra acreditar la legal notificación de dichos actos solo parcialmente, pues podrá cobrar los créditos que le sean favorables ya en la Sentencia Definitiva y sobre los que no pueda acreditar por circunstancias como las antes mencionadas, pues ya no tendrá derecho a que le sean pagados, con ello perdiendo bastantes recursos, que bien podrían servir para el gasto público y así satisfacer necesidades colectivas como: servicios públicos de calidad, servicios médicos y de seguridad social eficientes (*por citar algunos*).

Provocando que se presente la conducta que se ha venido mencionando y que podría considerarse como una especie evasión fiscal, permitiendo la posibilidad de que a través de una Reforma también a efectuarse en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso

Administrativo pueda conducir a evitar esas conductas elusivas que le hacen tanto daño al Estado afectando claramente el cumplimiento de sus cometidos esenciales y generales.

Aunque cabe destacar que el problema se agudiza día con día, toda vez que el supuesto derivado de esa conducta de elusión fiscal por parte del Contribuyente o Patrón obligado, no se encuentra sancionada ni en el Código Fiscal de la Federación ni en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, lo que hace imposible su coacción y así sigue continuando la serie numerosa de conductas de elusión fiscal que van encaminadas a evadir al Fisco y que le ocasionan pérdidas y daños graves al Estado, pero principalmente a la sociedad; ya que cualquier forma de evasión, sea legal o ilegal se traduce en términos generales en menos empleos, escuelas, servicios médicos y servicios públicos en general.⁷³

⁷³ Ponce Gómez Francisco y Rodolfo Gómez Castillo, ob.cit. pág.152

CAPITULO IV

PROPUESTA

4.1. Modificación Legislativa al Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo a efecto de evitar se utilice como un medio para Eludir al Fisco.”

La Propuesta de la presente Tesis plantea promover una Reforma en materia fiscal, adhiriendo un párrafo al supuesto normativo establecido en el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, por medio de un Decreto expedido por el Honorable Congreso de la Unión dirigido al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

Decreto que contenga el supuesto normativo que complete al artículo 16 fracción II; permitiendo a la Autoridad Fiscal tener la oportunidad efectiva de solicitar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (y que esté Órgano Colegiado lo efectúe) declare la improcedencia del Medio de Defensa o Juicio de Nulidad interpuesto por el particular que en esa actitud dolosa de eludir sus obligaciones fiscales plantee dicho Juicio de Nulidad, a través de desconocer lisa y llanamente los actos y resoluciones administrativas que dieron origen a los créditos fiscales sobre los que versa dicho Juicio de Nulidad, créditos fiscales que combate el particular en dicho Medio de Defensa y que plantea bajo ese supuesto de desconocimiento, con la firme intención de revertirle la carga de la prueba a la Autoridad Fiscal, provocándole seguramente a está (por razones antes explicadas como

carga de trabajo, provocada principalmente por esa sobre saturación ocasionada por tantos Medios de Defensa o Juicios de Nulidad interpuestos por el particular), se entorpezca procesalmente y con esto no pueda acreditar correctamente su dicho en la etapa procesal correspondiente (Contestación a la Demanda) logrando dicho Contribuyente o Patrón eludir sus obligaciones fiscales evadiendo claramente al Fisco.

Lo anterior a efecto de que el Patrón o Contribuyente incumplido no siga recurriendo constantemente a la conducta elusiva de hacer uso de este precepto legal que en el caso de que el Patrón o Contribuyente interponga un Medio de Defensa como lo es el Juicio de Nulidad; *(en contra de la Resolución Administrativa de la Autoridad Fiscal misma que contiene créditos fiscales exigibles mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución efectuado por el Fisco e invoque dicho artículo, con la firme intención de aseverar en el escrito inicial de Demanda **-específicamente en el Capítulo de Hechos incluso afirmándolo bajo protesta de decir verdad-** que solo conoce la existencia de los créditos fiscales que le requiere la Autoridad Fiscal “IMSS,SAT,INFONAVIT” ,mismos de los cuales seguramente como es común en la práctica, se hizo conocedor de dichos créditos fiscales, dolosamente y con engaños, a través del **citorio previo** que solicito esté, un día previo a la práctica de la respectiva diligencia de Embargo derivada de la exigibilidad de cobro, por parte de la Autoridad Fiscal y que guarda estrecha relación con el incumplimiento previo. Sin embargo no se debe omitir que en la mayoría de los casos en la realidad el Patrón o Contribuyente, **no desconoce el origen de dichos créditos fiscales;** origen que puede derivar de las Facultades de Comprobación efectuadas por la Autoridad Fiscal tales como una Revisión de Gabinete, una Visita Domiciliaria, una Revisión de Dictamen o también una diferencia entre un pago provisional a declarar legalmente derivado del Ejercicio Fiscal correspondiente y*

lo declarado por el Contribuyente que traducido al campo de la Seguridad Social, podrían operar los supuestos antes considerados pero en relación con las Aportaciones de Seguridad Social mismas a las que está obligado a retener, determinar y enterar el Patrón en comento) **desconozca lisa y llanamente** que tiene conocimiento de los Actos o Resoluciones Administrativas que le dieron origen a los créditos fiscales anteriormente descritos, así como de sus respectivas constancias de notificación, esto con el firme objetivo de que al llevar esta controversia al campo del litigio, ya procesalmente, el Patrón o Contribuyente **le revierta dolosamente la carga probatoria a la Autoridad Fiscal en lo respectivo a la acreditación de los actos que dan origen a la emisión de los créditos fiscales** en comento y entonces sí, está por alguna de las causas antes mencionadas a lo largo de la presente Tesis, (*como la carga de trabajo o la notificación incorrecta de las liquidaciones que contienen créditos fiscales exigible por el Fisco, principalmente en el caso del IMSS*) obtenga un Juicio favorable.

Ya sea por otorgarle el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, una **Nulidad Lisa y Llana** o un **Sobreseimiento favorable** al Patrón o Contribuyente y eluda esté a la Autoridad Fiscal en sus legítimas y legales Facultades Económico-Coactivas para hacer efectivos los créditos fiscales que en la mayoría de los casos, sí los adeuda el Patrón o Contribuyente, pero que por la mala costumbre de esa anticultura del **no pago** o por **insolvencia** o **falta de liquidez**, incurre en esta actitud elusiva, lo que trae consigo que el Patrón o Contribuyente ya no cumpla con sus obligaciones

fiscales, pues al otorgársele una ***Nulidad Lisa y Llana*** o un ***Sobreseimiento favorable***, esté ya no está obligado a pagar las Contribuciones Multas y Recargos que adeuda, evadiendo claramente al Fisco y perjudicándolo principalmente en el cumplimiento de sus cometidos esenciales y generales como lo es el proporcionar el bienestar social a todos los ciudadanos.

Por otro lado es preciso que se evite sin lugar a dudas que se sigan presentando esas conductas dolosas por parte del Contribuyente o Patrón que son tendientes a evadir al Fisco, mismas que se mencionaron anteriormente, ya que dicho numeral, contiene una deficiencia técnica jurídica que atendiendo a lo establecido en el supuesto normativo mismo que a la letra establece:

ARTÍCULO 16.- Cuando se alegue que la Resolución Administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I. ...

II. Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda.

Deficiencia que se traduce en la protección a la esfera jurídica del particular, desprotegiendo a su vez la esfera jurídica de la Autoridad Fiscal ya que al darle la oportunidad al Contribuyente o Patrón de negar el conocimiento de la resolución administrativa o acto administrativo que contenga créditos fiscales exigibles y cobrables por la Autoridad Fiscal le permite revertirle la carga de la prueba a la Autoridad Fiscal desprotegiéndola y dejándola en estado de incertidumbre jurídica, principalmente cuando la Autoridad Fiscal es víctima de las actitudes elusivas del Patrón o Contribuyente como **“revertirle la carga probatoria a la Autoridad Fiscal, atendiendo al supuesto normativo planteado en el artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que al configurarse la actitud elusiva de desconocer el origen de los actos o resoluciones administrativas que contengan créditos fiscales exigibles por el Fisco y solo conocer la existencia de los créditos fiscales requeridos por esté y que se hizo conocedor de la existencia de dichos créditos fiscales mediante engaños y dolosamente a través del citatorio previo que solicito esté, un día anterior a la práctica de la respectiva diligencia de Embargo derivada de la exigibilidad de cobro, por parte de la Autoridad Fiscal y que entraña y guarda estrecha relación con el incumplimiento o adeudo previo; del cual generalmente, si tiene conocimiento el particular de este incumplimiento en su origen, pero que lo niega para aprovecharse de las deficiencias de la Autoridad Fiscal y así ya procesalmente hablando**

en el Juicio de Nulidad revertirle la carga de la prueba a la Autoridad Fiscal, para que esta no pueda acreditar dichos créditos fiscales y sus actos o resoluciones que los originan así como sus constancias de notificación, mediante los medios de prueba admisibles y contenidos en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, provocado principalmente que por la carga de trabajo o por una notificación mal efectuada de las liquidaciones que contienen los créditos fiscales exigidos por el Fisco, y no pueda la Autoridad Fiscal (como se dijo anteriormente) acreditar en su totalidad o en parte el origen de dichos créditos fiscales exigibles por está y que en la realidad generalmente si causan adeudo, pero que el particular niega con el firme objetivo de eludir sus obligaciones fiscales, causándole daño grave al Estado con esta actitud elusiva y que deja en total estado de indefensión al Fisco, sin darle a esté la oportunidad de demostrar realmente lo improcedente de dicha conducta elusiva, como el desconocer los actos que originan, la exigibilidad de créditos fiscales adeudados al Fisco y que en la mayoría de los casos, en la realidad el Patrón o Contribuyente es consciente de la existencia y adeudo de ellos, pero que incurre en dicha actitud con el firme objetivo de reducir su carga fiscal o incluso evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que al obtener esté una Sentencia Definitiva favorable emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; con esto evite dolosamente pagar las Contribuciones a que se

encuentra obligado y que generalmente en la realidad, no desconoce en origen, más solo finge hacerlo con el objetivo de reducir su carga fiscal o incumplir con sus obligaciones fiscales”.

Al mencionar una Reforma a lo preceptuado en el artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo se alude a adherir al artículo en comento que a la letra establece:

ARTÍCULO 16.- Cuando se alegue que la Resolución Administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I.-...

II. **Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda.**

Lo relativo a ¿cómo fue que se hizo conocedor de la existencia de los créditos fiscales que en su Medio de Defensa? (*en este caso el Juicio de Nulidad*) afirma conocer, sin embargo **niega lisa y llanamente conocer su origen**, pudiéndose presumir (*en términos reales, que es ahí donde surge la laguna o deficiencia técnica jurídica en este caso*) que sí afirma conocer la existencia de los créditos

fiscales emitidos por la Autoridad Fiscal, es porque seguramente en la realidad tiene conocimiento de los actos y resoluciones administrativas que le dieron origen así como sus constancias de notificación, pero que solo finge no saberlo, por así convenir a sus intereses y más aún si el Medio de Defensa o Juicio de Nulidad interpuesto por el Patrón o Contribuyente obligado, tiene sello de recibido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuya fecha de presentación sea la misma o concuerde con la fecha en que se ha de llevar a cabo por otro lado la respectiva diligencia de Embargo precautorio, mismo que efectuará, la Autoridad Fiscal, en sus Facultades Económico-Coactivas; ya que de ser así, se estaría en el presupuesto de que en realidad si conoce el origen de las resoluciones impugnadas, solo que desconoce dichos actos, para con ello eludir al Fisco o reducir su carga fiscal.

Ya que al fingir o negar conocer el origen de dichos actos o resoluciones impugnadas, así como sus respectivas constancias de notificación; entonces como es que el Patrón o Contribuyente Obligado, se hizo conocedor de dichos actos, pues de haberse hecho conocedor de dichos créditos fiscales a través del **citorio previo** (que es la única forma lógica y congruente de haberse hecho conocedor de dichos créditos fiscales, principalmente si el Medio de Defensa guarda las particularidades antes señaladas) que solicito esté, un día antes a la práctica de la respectiva diligencia de Embargo (*derivada de la exigibilidad de cobro, por parte de la Autoridad Fiscal y que guarda estrecha relación con el incumplimiento en comento*), estaríamos en el supuesto

claro y reiteradamente planteado a lo largo de la presente Tesis de una forma de actuar dolosamente por parte del Patrón o Contribuyente que con el afán de evadir al Fisco incurre en estas actitudes elusivas que afectan claramente al Fisco y al Estado.

Debiendo quedar entonces dicho artículo de la siguiente manera:

ARTÍCULO 16.- Cuando se alegue que la Resolución Administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I.- Si el demandante afirma conocer la resolución administrativa, los conceptos de impugnación contra su notificación y contra la resolución misma, deberán hacerse valer en la demanda, en la que manifestará la fecha en que la conoció.

II. Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda.

En el caso de que el actor manifieste desconocer la resolución administrativa que pretende impugnar, negando lisa y llanamente conocer su origen así como de sus respectivas constancias de notificación; afirmando solo conocer los créditos fiscales que derivan de la resolución administrativa mencionada, deberá entonces acreditar su dicho a través de los

medios probatorios establecidos en la ley, como fue que se hizo conocedor de dichos créditos fiscales y que dichas probanzas no dejen lugar a dudas respecto de ese proceder del actor; pues de lo contrario se presume que el actor procede dolosamente en perjuicio del Fisco Federal aprovechándose indebidamente del beneficio que le proporciona en lo conducente lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación segundo párrafo en relación con el presente numeral, procediendo entonces que el Medio de Defensa promovido se deseche por improcedente.

Que de configurarse dicha conducta se proceda a sancionar con la respectiva responsabilidad penal al actor doloso. Equiparándose dicho actuar a las conductas sancionadas por el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Pues sucede que ya interpuesto un Juicio de Nulidad, generalmente el Contribuyente o Patrón Obligado se aprovecha de los errores, deficiencias o carga de trabajo de la Autoridad Fiscal y así se beneficia indebidamente de las lagunas o deficiencias técnicas de lo preceptuado en tal numeral de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, obteniendo con ello que se le revierta dolosamente la carga probatoria a la Autoridad Fiscal, haciéndose solo conocedor de los créditos fiscales de que resulta deudor y no de los actos que dan origen a dichos créditos fiscales y que comúnmente, **si conoce pero niega lisa y llanamente conocerlos**; mismos que entrañan Contribuciones, así como de sus respectivas actas de notificación, sin explicar claramente ¿cómo fue que se hizo conocedor de la existencia de dichos

créditos fiscales?, pues es muy común que en su Demanda de Nulidad solo asevere conocer la existencia de los créditos fiscales requeridos por la Autoridad Fiscal, más no como se hizo conocedor de ellos, pues al no existir un supuesto normativo que lo obligue a acreditar como fue que se hizo conocedor de dichos créditos, pues no hay forma alguna de presumir que el Contribuyente incumplido está obrando dolosamente y aunque es claro que se hizo conocedor de ellos mediante el ***citatorio previo*** solicitado a la Autoridad Fiscal y que en la realidad no desconoce su origen y que puede derivar *(de las Facultades de Comprobación efectuadas por la Autoridad Fiscal tales como una Revisión de Gabinete, una Visita Domiciliaria, una Revisión de Dictamen o también de una diferencia cuyo origen data de los pagos provisionales del Ejercicio Fiscal a declarar legalmente o de lo determinado y enterado por el Patrón o Contribuyente respecto de Aportaciones de Seguridad Social).*

La realidad es que eso nunca lo referirá y con ello solicitara siempre en su Demanda de Nulidad, que se declare **nulidad lisa y llana** a las resoluciones impugnadas mismas que contienen los créditos fiscales derivados del adeudo con el Fisco, y aunado a ello si la Autoridad no logra acreditar dichos actos, el Contribuyente o Patrón doloso, encontrara una forma fácil y simple de evadir al Fisco eludiéndolo, perjudicando claramente al Estado.

CONCLUSIONES

En conclusión las Relaciones Jurídico-Tributarias son el Sistema de actos que generan derechos y obligaciones recíprocas entre los sujetos de las contribuciones, mismos que en nuestro Sistema Jurídico se clasifican en dos: Sujeto Activo y Sujeto Pasivo (*Estado-Particular*) de los cuales surge la **obligación tributaria**, misma que persigue como fin único proporcionar el bienestar social que en esencia da vida a la imposición tributaria que establece el Estado a los Particulares con el objeto de contribuir de sus ingresos y ganancias para el gasto público de la Federación de los Estados, de los Municipios y del Distrito Federal, de manera proporcional y equitativa como lo disponen las leyes, tal y como se encuentra estatuido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estado Unidos Mexicanos vigente.

Por otro lado la imposición tributaria del Estado a los Particulares trae consigo efectos negativos y positivos, en los cuales los efectos positivos consisten en la contribución normal derivada de la obligación tributaria, misma que se extingue con su cumplimiento o pago y los efectos negativos que consisten en actos repudiables, ilegales en uno de los casos e ilegítimos en otro, tales como la Evasión Fiscal y la conocida y permitida en términos generales por nuestro marco normativo; como lo es la Elusión Fiscal.

La Elusión Fiscal, es conocida como una forma lícita de evadir al Fisco, ya que a través de esa práctica un Patrón o Contribuyente haciendo uso de las deficiencias técnico-jurídicas de la Ley, puede evadir libremente al Fisco sin la consigna de ser sancionado.

Y más cuando en este caso específico hace uso de los Medios de Defensa en materia Fiscal, principalmente cuando interpone el Juicio de Nulidad contra la resolución administrativa que contenga créditos fiscales exigibles por la Autoridad Fiscal y que en el planteamiento de la demanda el actor o Contribuyente que supuestamente ve afectada su esfera jurídica, **impugna**. Con la premisa de solo hacerse conocedor de la existencia de los créditos fiscales que le exige el Fisco y desconociendo lisa y llanamente los actos que dan origen a dichos créditos fiscales así como sus respectivas constancias de notificación, situación que en el campo del litigio fiscal, provoca que se le revierta la carga probatoria de dichos actos a la Autoridad Fiscal ello con el firme objetivo por parte del actor de aprovecharse de los errores técnicos, así como de la notificación de la Autoridad Fiscal y así al obtener una Sentencia favorable al finalizar el Juicio, eluda sus obligaciones fiscales materializadas en dicha liquidación en la cual se encuentran contenidos los créditos fiscales mencionados.

Por tal motivo y en función de lo establecido a lo largo de la presente Tesis se proponen las siguientes soluciones para contrarrestar dicha problemática:

PRIMERA.- Acatar al pie de la letra lo preceptuado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución ajustándose en la realidad a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad en el pago de las Contribuciones tanto el Estado como los Particulares.

SEGUNDA.- Que las Autoridades Fiscales, principalmente el Instituto Mexicano del Seguro Social mejore la forma de notificar todos sus actos administrativos emitidos y exigibles en sus Facultades de Organismo Fiscal Autónomo, ello apegado a lo establecido en el artículo 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación así como una correcta actualización atendiendo a todos y cada uno de los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por los Tribunales Colegiados de Circuito y por el mismo Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con el objetivo de evitar que siga efectuando notificaciones sin cumplir a cabalidad con el principio de legalidad en lo referente a una correcta motivación y fundamentación y que a su vez se traduce generalmente en perder un Juicio que se encuentra en litigio de un Patrón o Contribuyente contra el Fisco, particular que acudió a los Medios de Defensa para inconformarse con dicho acto administrativo emitido por el IMSS en este caso.

TERCERA.- Que se profesionalice al personal administrativo del IMSS, principalmente al de las Subdelegaciones para evitar que generen o provoquen errores mecanográficos o de sistema que provoquen el

nacimiento de discrepancias fiscales, principalmente cuando se emiten las Cédulas de Liquidación por Concepto de Cuotas Obrero Patronales mismas a las que se encuentra obligado a determinar y enterar el Patrón que cuente con trabajadores a su cargo.

CUARTA.- Que se equilibren la condición de Estado y Particular a través de la creación de convenios que permitan al Contribuyente o Patrón Obligado, pagar sus contribuciones sin necesidad de incumplir en ellas principalmente en momentos cuya liquidez no sea la más óptima para así evitar que se sigan presentando las conductas negativas encaminadas a eludir al Fisco evadiéndolo claramente, debido a esa persecución desmesurada por parte de la Autoridad Fiscal y a la insolvencia o falta de liquidez de la Empresa a la que represente dicho Particular de la cuál derive el incumplimiento.

QUINTA.- Que el Estado al promover reformas que busquen la modificación de tasas o tarifas a los porcentajes de las bases gravables de las Contribuciones a enterar o que al crear disposiciones legales que contengan nuevas contribuciones, considere a consciencia todos los efectos, tanto reales como doctrinales que traerán consigo su modificación o creación y que atienda al sentido social de la comunidad y no solo a la clásica postura de recaudar para ensanchar las arcas del Estado sin atender aspectos de carácter económico y social principalmente y sus efectos negativos y positivos. Buscando alternativas a la sufragación de la proporción de bienes

y servicios a la comunidad que no sean exclusivamente con la recaudación de más contribuciones.

SEXTA.- Reformar el Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo adhiriendo lo siguiente:

ARTÍCULO 16.- Cuando se alegue que la Resolución Administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, se estará a las reglas siguientes:

I.- Si el demandante afirma conocer la resolución administrativa, los conceptos de impugnación contra su notificación y contra la resolución misma, deberán hacerse valer en la demanda, en la que manifestará la fecha en que la conoció.

II. Si el actor manifiesta que no conoce la resolución administrativa que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien la atribuye, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia de la resolución administrativa y de su notificación, mismas que el actor deberá combatir mediante ampliación de la demanda.

En el caso de que el actor manifieste desconocer la resolución administrativa que pretende impugnar, negando lisa y llanamente conocer su origen así como de sus respectivas constancias de notificación; afirmando solo conocer los créditos fiscales que derivan de la resolución administrativa mencionada, deberá entonces acreditar su dicho a través de los medios probatorios establecidos en la ley, como fue que se hizo conocedor de dichos créditos fiscales y que dichas probanzas no dejen

lugar a dudas respecto de ese proceder del actor; pues de lo contrario se presume que el actor procede dolosamente en perjuicio del Fisco Federal aprovechándose indebidamente del beneficio que le proporciona en lo conducente lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación segundo párrafo en relación con el presente numeral, procediendo entonces que el Medio de Defensa promovido se deseche por improcedente.

Que de configurarse dicha conducta se proceda a sancionar con la respectiva responsabilidad penal al actor doloso. Equiparándose dicho actuar a las conductas sancionadas por el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

Lo subrayado y remarcado es propio.

Pues en el caso de que el actor manifieste desconocer la resolución administrativa que pretende impugnar, negando lisa y llanamente conocer su origen así como de sus respectivas constancias de notificación; afirmando solo conocer la existencia de los créditos fiscales que derivan de la resolución administrativa mencionada, deberá entonces acreditar su dicho a través de los medios probatorios establecidos en la ley, como fue que se hizo conocedor de dichos créditos fiscales y que dichas probanzas no dejen lugar a dudas respecto de ese proceder del actor; pues de lo contrario se presumiría que el actor procede dolosamente en perjuicio del Fisco Federal aprovechándose indebidamente del beneficio que le proporciona en lo conducente lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación segundo párrafo en

relación con el numeral 16 fracción II de la citada Ley procesal fiscal, procediendo entonces que el medio de defensa promovido se deseche por improcedente.

Así mismo de configurarse dicha conducta se proceda a sancionar con la respectiva responsabilidad penal al actor doloso. Equiparándose dicho actuar a las conductas sancionadas por el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

*Y que en esencia dicha reforma pretende evitar que el Patrón o Contribuyente incumplido revierta dolosamente la carga probatoria a la Autoridad Fiscal respecto del origen de los actos o resoluciones administrativas que contengan créditos fiscales exigibles por el Fisco, atendiendo a la actitud elusiva de **desconocer el origen de los actos o resoluciones administrativas que contengan créditos fiscales exigibles por el Fisco con el firme objetivo de reducir su carga fiscal o incluso evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales**, que al obtener esté una Sentencia Definitiva favorable emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; con esto evite dolosamente pagar las Contribuciones a que se encuentra obligado y que generalmente en la realidad, no desconoce en origen, más solo finge hacerlo con el firme objetivo de reducir su carga fiscal o incumplir con sus obligaciones fiscales).*

SEPTIMA.- Que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vigile que todo Medio de Defensa interpuesto cumpla con los requisitos establecidos en la Ley para su admisión y que con ello no se admitan Juicios fundados en el supuesto jurídico de **desconocer el origen de los actos o resoluciones administrativas que contengan créditos fiscales exigibles por el Fisco, conociendo solamente la existencia de los créditos fiscales exigidos por el Fisco, sin explicar cómo se hizo el actor concedor de ellos**; pues es claro que tal y como se encuentra redactado actualmente el supuesto normativo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo permite la existencia de una forma idónea para evadir al Fisco, eludiéndolo lo que trae consigo una ruptura al Principio de Equidad Procesal y provoca una inequidad clara y contundente con ese proceder doloso del actor o recurrente y que le afecta claramente al Estado y a los ciudadanos, principalmente en lo concerniente al cumplimiento de sus cometidos esenciales y generales del Estado y a la satisfacción de las necesidades colectivas de los ciudadanos como en el caso del IMSS que es proporcionar servicios de Seguridad Social de calidad y de manera óptima y eficiente.

A lo largo de la presente Tesis se demostró claramente que en nuestro Sistema Tributario Mexicano existen Contribuyentes o Patrones que fieles a la anticultura del no pago o con el afán de reducir su carga fiscal o incumplir con sus obligaciones fiscales incurren en actitudes elusivas encaminadas claramente a evadir al

Fisco. (Como el hacer uso de un supuesto normativo como el actual Artículo 16 fracción II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que le proporciona un beneficio y lo utiliza el Patrón o Contribuyente Obligado para perjudicar al Estado a través de configurar conductas elusivas que lo eximan del cumplimiento de sus obligaciones fiscales).

Así mismo también se demostró que existen patrones o contribuyentes que llevan su situación fiscal de manera regular y que por lo general son víctimas de esa persecución desmesurada que efectúa el Fisco para recaudar contribuciones o de aquel mal habito del Fisco de apretar más a quién paga y omitir y deslindarse de quién no lo hace. (**Contribuyentes Cautivos**).

OCTAVA.-Finalmente para terminar con el análisis de la presente Tesis, es importante que se vaya neutralizando y posteriormente nulificando a La Elusión Fiscal, pues es una de las conductas negativas, ilegítimas pero legales reiteradas y recurrentes establecidas en diferentes supuestos normativos en este caso los establecidos en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y más cuando se manifiestan mediante los Medios de Defensa en materia Fiscal que tramita el Patrón o Contribuyente y que tiene por objeto el aprovechamiento de los beneficios que concede la ley o las lagunas o deficiencias técnico-jurídicas que contienen los ordenamientos legales, para en última instancia el particular doloso reduzca la carga fiscal de la Empresa a su cargo o incluso no cumplir las obligaciones fiscales a que se encuentra obligado y

que tanto daño le causa al Estado principalmente en el cumplimiento de sus cometidos esenciales y generales que se encuentran encaminados a proporcionar el bienestar social a sus gobernados derivado de esa reciprocidad que se deben ambos en esa relación de supra-subordinación, misma que origina las Relaciones Jurídico Tributarias entre el Estado y los Particulares.

FUENTES

Bibliográficas

- Arriója Vizcaíno Adolfo, “Derecho Fiscal”, Edit. Themis, México, D.F. 2005, pág.579.
- Borja Soriano Manuel, “Teoría General de la Obligaciones”, Edit. Porrúa, México D.F., 1995, págs.732.
- Bejarano Sánchez Manuel, “Obligaciones Civiles”, Edit. OXFORD, México, D.F., 2005, págs.461.
- Burgoa Ignacio, “Derecho Constitucional Mexicano”, Edit. Porrúa, México D.F. 1989, págs.1058.
- Castrejón García Gabino E., “Derecho Procesal Administrativo”, Edit. Cárdenas Editor Distribuidor, México D.F., 2003, págs.697.
- Carrasco Iriarte Hugo, “Derecho Fiscal I”, Edit. IURE Editores, México D.F., 2003, pág.430.
- Castrejón García Gabino E., “Derecho Administrativo Constitucional”, Edit. Cárdenas Velasco Editores, México D.F., 2004, págs.609.
- De la Cueva Arturo, “Derecho Fiscal”, Edit. Porrúa, México D.F., 2003, págs.331.

- Fernández Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, Edit. Mc Graw-Hill, México D.F., 1998, págs.446.
- Fix-Zamudio Héctor y Salvador Valencia Carmona, “Derecho Constitucional Mexicano y Comparado”, Edit. Porrúa, México D.F., pág. 1067.
- Floris Margadant S. Guillermo, “El Derecho Privado Romano”, Edit. Esfinge, Naucalpan, Edo.Mex.2004, págs.532.
- Gordoia López Ana Laura, “Los Fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano”, Edit. Porrúa, México D.F. 2000, pág.136.
- Gutiérrez y González, Ernesto, “Derecho de las Obligaciones”, Edit. Porrúa, México, D.F., 1990, pág.1085.
- Las Constituciones de México, “LIV Legislatura del Honorable Congreso de la Unión”, Edit. Comité de Asuntos Editoriales, México D.F., 1989, pág.445.
- Lucero Espinoza Manuel, “Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal”, Edit. Porrúa, México, D.F. 2003, pág.300.

- Marabak Cerecedo Doricela, “Derecho Financiero Público”, Edit. Mc Graw-Hill, México, D.F., 1995, pág.247.
- Ponce Gómez Francisco y Rodolfo Gómez Castillo, “Derecho Fiscal”, Edit. LIMUSA, México D.F.,2008 págs.416
- Rodríguez Lobato Raúl, “Derecho Fiscal”, Edit. Oxford, México, D.F. 1998, pág.309.
- Sánchez Gómez Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, Edit. Porrúa, México D.F.2008, págs.639.
- Serra Rojas Andrés, “Trayectoria del Estado Federal Mexicano”, Edit. Porrúa, México, D.F., 1991, págs.652.
- Serra Rojas Andrés, “Derecho Administrativo 2º curso”, Edit. Porrúa, México D.F. 2006, pág.900.
- Tapia Tovar José, “La Evasión Fiscal”, Edit. Porrúa, México D.F., 2000, págs.278.
- Zamudio Urbano Rigoberto, “Sistema Tributario en México”, Edit. Porrúa, México, D.F. 2005, pág.223.

Hemerográficas

- Álvarez González Oscar, “Consultorio Fiscal”, Edit. Publicaciones CITEM, México, D.F., 1 era. Quincena de Julio, UNAM, 2009, págs.110.
- Calderón Elguera Victoria, “Consultorio Fiscal”, Edit. Publicaciones CITEM, México, D.F., 2 da. Quincena de Julio, UNAM, 2009, págs.110.
- Gasca Bretón Hugo, “Prontuario de Actualización Fiscal No.417”, Edit. Gasca Sicco, Febrero, 2007, págs.160.
- Gasca Bretón Hugo, “Prontuario de Actualización Fiscal No.471”, Edit. Gasca Sicco, Mayo, 2009, págs.128.
- Gasca Bretón Hugo, “Prontuario de Actualización Fiscal No.474”, Edit. Gasca Sicco, Julio, 2009, págs.128.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXVI, 9na. Época, Diciembre de 2007.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIX, 9na. Época, Febrero de 2009.

- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIX, 9na. Época, Abril de 2009

Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.
- Constitución del Estado Libre y Soberano de México.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Ley del Seguro Social.
- Ley del INFONAVIT
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley de los Depósitos en Efectivo

Otras Fuentes

- Curso: Procedimientos Fiscales y Medios de Defensa, impartido por Ciudadano Magistrado y Presidente de la Tercera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ponencia III; Licenciado Javier Ramírez Jacintos. Material Didáctico elaborado por: el Comité de Investigación del Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos A.C. Mayo de 2008, págs.107.
- Curso: Fiscal I y II, Ponente Contador Público Certificado ESTEBAN TORRES, Institución: Área de Capacitación del Sindicato Nacional de Trabajadores del Seguro Social. Material Didáctico, pág. 200.