

320809

32

24



# UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

PLANTEL TLALPAN

ESCUELA DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

## ANALISIS JURIDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA COMO INSTRUMENTO DE FISCALIZACION EN MEXICO

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :

VIRGILIO TORRES ROSALES

México

1989

TEJIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## I N D I C E

|   |    |
|---|----|
| INTRODUCCION.   | 1  |
| <br>  |    |
| <b>CAPITULO PRIMERO</b>   |    |
| <b>GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO</b>                        |    |
| <br>  |    |
| I. Antecedentes.  | 5  |
| II. Concepto.   | 9  |
| III. Objeto de la Actividad Financiera del Estado.                                | 12 |
| IV. Derecho Financiero, Derecho Fiscal, Conceptos y Definiciones.                 | 13 |
| V. Organismos Fundamentales de la Actividad Financiera del Estado Mexicano.       | 23 |
| VI. La Actividad Financiera del Estado y la Equidad en el pago de los Gravámenes. | 30 |
| <br>  |    |
| <b>CAPITULO SEGUNDO</b>   |    |
| <b>EL FISCO EN MEXICO</b>   |    |
| <br>  |    |
| I. Semblanza Histórica de la aparición de los Impuestos.                          | 37 |

|      |   |    |
|------|---|----|
| II.  | Noción de Hacienda Pública (Actividad Financiera del Estado) y de Fisco.  | 42 |
| III. | La Función Hacendaria.  | 51 |
| IV.  | Concepto y Antecedentes Históricos del Fisco en México.   | 53 |
| V.   | La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su Reglamento Interior. | 56 |

### CAPITULO TERCERO

#### BREVE SEMBLANZA DE LA OBTENCION DE LOS INGRESOS POR EL PAGO DE LOS GRAVAMENES Y CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA FALTA DE CUMPLIMIENTO DEL MISMO (EVASION)

|      |   |    |
|------|---|----|
| I.   | Semblanza Histórica.  | 61 |
| II.  | Funciones Esenciales de la Administración Hacendaria.                     | 67 |
| III. | La Recaudación.   | 71 |
| IV.  | El Sujeto Pasivo, proveniente de la Relación Jurídica Económico-Coactiva. | 75 |
| V.   | El Registro Federal de Contribuyentes.                                    | 80 |
| VI.  | La Evasión Fiscal y sus Consecuencias.                                    | 85 |

**CAPITULO CUARTO**  
**LA FISCALIZACION AL CONTRIBUYENTE EN MEXICO**

|      |   |     |
|------|---|-----|
| I.   | Introducción.   | 95  |
| II.  | Concepto y Niveles de Fiscalización en México.                              | 97  |
| III. | La Fiscalización dentro del Marco de la Administración Hacendaria.          | 100 |
| IV.  | La Fiscalización y sus Diversos Instrumentos. (Facultades de Comprobación). | 104 |
| V.   | La Subsecretaría de Ingresos y el Control al Contribuyente en México.       | 114 |
|      | a). La Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.                    | 115 |
|      | b). Las Administraciones Fiscales Federales.                                | 124 |
|      | c). La Ley de Coordinación Fiscal.  | 130 |

**CAPITULO QUINTO**  
**LA VISITA DOMICILIARIA COMO MEDIO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA**

|      |  |     |
|------|--|-----|
| I.   | Introducción.                                | 140 |
| II.  | Concepto y Objeto.                           | 142 |
| III. | Marco Jurídico de las Visitas Domiciliarias. | 145 |

|   |     |
|---|-----|
| 1). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.        | 145 |
| 2). Código Fiscal de la Federación.                               | 146 |
| 3). Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.            | 146 |
| IV. Desarrollo de las Visitas Domiciliarias en -<br>nuestro País. | 148 |
| 1). Contenido de la Orden.  | 153 |
| 2). Notificación de la Orden.                                     | 159 |
| 3). Recogimiento de la Contabilidad.                              | 166 |
| 4). Colocación de Sellos y Levantamiento de -<br>Actas.           | 171 |
| 5). Terminación de la Visita Domiciliaria.                        | 175 |
| 6). Compulsas.  | 178 |
| 7). Inconformidad contra las Actas de Visita.                     | 179 |
| 8). Determinación Presuntiva de la Utilidad -<br>Fiscal.          | 184 |

COMENTARIOS RESPECTO DE LAS DEFICIENCIAS DEL SISTEMA FISCAL  
NACIONAL

|   |     |
|---|-----|
| Deficiencias del Sistema Fiscal Nacional.   | 188 |
| 1.- Incongruencia de Nuestro Sistema Fiscal.  | 189 |
| 2.- La Redistribución de la Riqueza. (Una Falacia)  | 192 |
| 2.a). Que Nuestro Sistema Fiscal sea aplicado en forma general, sin excepción.                                | 193 |
| 2.b). La Existencia de un Sistema Fiscal estructurado en una pirámide por Impuestos Directos.                 | 194 |
| 2.c). La Existencia de una Evasión Fiscal Mínima.   | 195 |
| 2.d). El tener una Economía Estable.  | 195 |
| 2.e). La no Dependencia de Economías Extranjeras.   | 196 |
| 2.f). Que los Ingresos del Estado, vía Impuestos, realmente sean aplicados a la redistribución de la Riqueza. | 197 |
| 3.- Los Impuestos y su Poder Creativo o Destructivo.  | 197 |

## CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCION

De la diversa cantidad de ingresos con que dispone el Estado para obtener los recursos que le sean necesarios, a fin de que desde el punto de vista económico, entre otros, cumpla con los objetivos para los que fue creado, son los impuestos los que vienen a constituir la forma normal y más importante de obtenerlos.

Así, el impuesto desde el punto de vista financiero, viene a constituirse como el principal ingreso de los actuales Estados Modernos.

La razón de la importancia del impuesto dentro del ingreso del Estado, radica en la naturaleza de la mayor parte de los bienes y servicios que produce el mismo, los cuales vienen a satisfacer necesidades generales, razón por la cual el Estado se encuentra imposibilitado, de manera inmediata, con el hecho de poder precisar quien es la persona que en lo particular se beneficia y en qué medida lo hace, a contrario sensu del productor privado, el cual sí se encuentra en condiciones mediatas de observar una recuperación de los costos invertidos y asegurar la posibilidad de seguirlos prestando mediante el pago en dinero o en especie por dicho satisfactor, fuere cualfuere.

En este orden de ideas, es comprensible el considerar de suma im-

portancia lo que en la economía de un país tiene como efectos el pago de los impuestos y su relación con el cumplimiento del bien común, tanto ideal, como lo constituiría la seguridad, la justicia, el orden y la paz, como desde el punto de vista material, como lo es el otorgamiento de los servicios públicos tan importantes para los gobernados. Así, el debido cumplimiento del bien común, ayuda al desarrollo de las potencialidades del individuo y al hecho de lograr los fines del Estado.

Ahora bien, siendo los impuestos parte elemental en la vida de todos los que conforman el aparato productivo del país, y toda vez que en el nuestro, lamentablemente, no existe un índice aceptable de un autocumplimiento, tanto de las obligaciones como deberes fiscales por parte de todo mexicano, cuya conducta se encuadre en los supuestos que prevén las Leyes Fiscales, han dado la pauta para que el Estado en su carácter de ente público y por conducto de diversos organismos, desde la época de independencia de nuestra Nación, haya establecido diversidad de sistemas, cuyo objetivo sea el verificar y en su caso, hacer coactivo, el cumplimiento de tales obligaciones y deberes a los hoy conocidos como Contribuyentes del Erario o Fisco Federal.

Sin embargo, e independientemente tanto de los incumplimientos y deberes fiscales como de los diversos sistemas empleados por el Estado, en su afán de detectarlos, corregirlos y por que no, procurar lograr su total inexistencia, nos encontramos con que en la gran mayoría de los sistemas hasta hoy establecidos, han existido y existen fallas de técnica legislativa, errores de procedimiento y otros tantos más, mismos que traen consigo que no exista una adecuada estructuración en este sentido, a fin de lograr combatir y evitar, dado los efectos de riesgo que pudieran lograrse, me-

diante la existencia de sistemas correctamente establecidos y practicados, en el resto de los contribuyentes aún no revisados.

Por todo lo ya descrito, el objeto del presente estudio científico, está encaminado a procurar hacer notar aquellas fallas que desde nuestro particular punto de vista, tanto en el ámbito legislativo y procedimental tienen en nuestros días las Visitas Domiciliarias, facultad de comprobación considerada actualmente como uno de los principales sistemas de fiscalización que ha empleado el Estado a fin de evitar el grave mal que origina en la Economía de nuestro país, la Evasión Fiscal.

**CAPITULO PRIMERO**  
**GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

## CAPITULO PRIMERO

### GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

#### I. Antecedentes.

La historia del derecho del mundo occidental reconoció, desde sus primeras manifestaciones, que a la esencia del hombre pertenece vivir en un mundo regido por el derecho; aun los pueblos más primitivos poseían ya una idea del derecho que servía de orientación a su conducta.

Actualmente está fuera de duda que en los siglos de la prehistoria no existió un derecho legislado, pues la elaboración de las leyes presupone un cierto grado de elevación en la cultura. Asimismo, podemos considerar cierto que no es el derecho consuetudinario la forma más antigua del derecho, ya que la formación de cada norma consuetudinaria implica la existencia de actos reiterativos practicados por los hombres.

Estas normas sociales primarias pueden tener su fuente, bien en la convicción del pueblo o en la de una clase privilegiada.

da, bien en su promulgación, sin embargo, podemos afirmar que en las relaciones sociales el derecho vive en la convicción del pueblo, pues todos los hombres se hallan en una misma situación y en una comunicación constante los unos con los otros.

De ahí que en los grupos primitivos aparezcan concepciones uniformes respecto a lo que está permitido o prohibido. Cuando estas convicciones se traducen en una conducta de los hombres igualmente uniforme, nace el derecho consuetudinario como derecho del pueblo.

Ahora bien, en el derecho consuetudinario de la prehistoria, la convicción jurídica de la legitimidad de la conducta se manifiesta desde que se inicia el uso, de tal manera que en el acto primero de él se da ya la convicción acerca de la validez de una norma social fundamental. En consecuencia, el derecho consuetudinario primitivo no es sino la positivización de las normas sociales fundamentales que existen en el espíritu de los miembros de la comunidad.

La idea de que a la esencia del hombre pertenece vivir como miembro de una comunidad jurídica, condujo desde sus orígenes a la convicción de que existen normas jurídicas fundamentales que no provienen del derecho positivo, sino que, por el contrario, lo proceden y se encuentran en su base.

Partiendo de este orden de ideas, y no obstante que el dere-

cho se extiende hasta los orígenes de la humanidad, válidamente podemos establecer, que el ser humano en principio, vivía en una lucha de todos contra todos, estando además obligado a defenderse de los ataques de animales salvajes, por lo que la vida humana como consecuencia de tantos peligros, amenazaba extinguirse; es entonces cuando tiende a establecer una vida dentro de la colectividad, con el objeto de buscar la forma de subsanar una serie de necesidades que a su alrededor surgen, para ello, logra la obtención de satisfactores destinados al uso común, los cuales deberán ser cubiertos no por el hombre en particular, sino con la colaboración de todos los hombres integrantes de dicha colectividad, estableciendo así normas que regulen dichas condiciones, las cuales se encuentran aunadas al sentimiento de la ética, a efecto de poder anudar los lazos de la amistad y establecer un orden social.

Luego entonces, dentro del proceso de estructuración de la vida colectiva del ser humano, y toda vez que era imperante su existencia, surge un ente público de regulación social denominado "Estado", creado para responder a necesidades colectivas, cuya justificación de existencia se desprende de dichas necesidades.

Así, el Estado, expresión máxima de las organizaciones, tiene como misión responder a las demandas generales de la sociedad y fomentar el bien común, contemplando entre otros de sus fines fundamentales, el de lograr el máximo nivel posible de empleo, la estabilidad de precios, el equilibrio de las cuentas con el exterior, la expansión de la producción,

el mejoramiento en la distribución del ingreso y, en general, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales dentro de un marco de justicia distributiva, debiendo valerse de instrumentos que le permitan dar cabal cumplimiento a sus objetivos así como el de tener muy claro cuáles serán aquéllos considerados primarios junto con sus prioridades fundamentales, a fin de dedicarse a su satisfacción en favor de la colectividad.

Para el cumplimiento de sus fines requiere como cualquier otro ente público de diversos recursos, entre otros, personales, materiales y jurídicos.

Para poder procurarse medios materiales es lógico que requiera de recursos económicos que le provean de la capacidad de maniobra necesaria para poder allegarse de éstos, para ello, el Estado tiene que realizar una serie de actividades que le permitan obtener dichos recursos económicos.

Por lo tanto, podemos considerar que a la acción administrativa del Estado encaminada a la obtención e inversión de los medios o recursos económicos, destinados al sostenimiento de las necesidades de la colectividad, se le denomina Actividad Financiera, que no es un fin del Estado en sí mismo, sino un medio o una actividad instrumental que permite a éste cumplir con todos sus otros fines.

Siguiendo este orden de ideas, Sergio Fco. de la Garza, en

su obra "Derecho Financiero Mexicano", hace el señalamiento que para Giannini la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa, la cual se encuentra regulada por el derecho objetivo, así como el de que debe informarse especialmente porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es obtenido de la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.(1)

## II. Concepto.

El Estado como ente público, y como anteriormente se señaló, para lograr sus finalidades como tal, lleva a cabo una serie de actividades las cuales son realizadas, dependiendo de la materia, por conducto de los tres poderes que lo integran, a saber: El Ejecutivo, El Legislativo y El Judicial.

Ahora bien, para llevar a cabo la prestación de los servicios públicos, la impartición de justicia, la satisfacción de las necesidades de su población y el cumplimiento de todos sus fines, en especial, el de la justicia distributiva, requiere de diversos elementos y medios materiales, personales y jurídicos, resultando así, que una de sus funciones

(1) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1982, Pág. 7.

primordiales sea la obtención de recursos económicos que le permitan cumplir con sus obligaciones para con sus gobernados.

De igual forma, resulta procedente hacer mención que si bien es cierto, la doctrina atribuye el hecho de que la adquisición de elementos económicos la realiza el Estado por medio de la Actividad Financiera, ésta se efectúa por el Estado a fin de lograr la administración de su patrimonio, para determinar y recaudar las contribuciones, para la conservación, destino e inversión de las sumas ingresadas, y que se diferencia de todas las demás partiendo de la base en que no constituye un fin en si misma, ya que tiende a cumplir con una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.

Asimismo, De la Garza menciona que para Joaquín B. Ortega, es la actividad que desarrolla el Estado con la finalidad de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos relativos a la satisfacción de las necesidades de la colectividad y el de la realización de sus propios fines,(2) concepto que en términos generales resulta ambiguo, toda vez que si bien es cierto que el Estado efectúa una serie de actividades que guardan relación con su concepción de ente público, la Actividad Financiera no representa un fin en si misma, o sea, que su adecuada cumplimentación permite llevar a cabo el desarrollo de todas sus restantes actividades.

(2) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág. 5.

Al respecto cabe indicar que Antonio Jiménez G. en su texto de "Lecciones de Derecho Tributario", señala que la Actividad Financiera estaría constituida por la acción del Estado, relacionada a la obtención de medios económicos por conducto de la utilización de mecanismos, en la que se observa en forma total la ausencia de la voluntad o consentimiento del agente,(3) sin embargo, resulta conveniente hacer el señalamiento, y como antes se mencionó, que el desarrollo adecuado de esta acción dará la pauta para lograr el cabal cumplimiento de las demás funciones del propio Estado.

Así también, Fernando Sáinz de Bujanda, menciona que "La acción administrativa del Estado dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos destinados al sostenimiento de los servicios públicos, se designa unánimemente actividad financiera",(4) concepto discutible, en virtud de que la obtención e inversión de los medios económicos del Estado no se dirigen específicamente al sostenimiento de los servicios públicos, sino que estos recursos, son una parte de las demás finalidades que persigue el Estado al captar e invertir los medios económicos logrados.

Finalmente, y por lo anteriormente descrito, válidamente podemos considerar como Actividad Financiera del Estado, a aquella encaminada a dar una correcta administración del pa-

(3) Antonio Jiménez González, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. ECASA, México 1986, Pág. 8.

(4) Sáinz de Bujanda, Fernando, "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario" en Hacienda y Derecho, Tomo I, IEP, Madrid, Pág. 28.

trimonio del Estado, constituido por la captación de diversos recursos económicos que le permitan dar cumplimiento a las necesidades de su población y al de la realización de sus demás actividades inherentes al mismo.

### III. Objeto de la Actividad Financiera del Estado.

En atención a lo establecido por Sergio Francisco de la Garza, la Actividad Financiera del Estado reconoce tres momentos fundamentales en su desarrollo económico, a saber:

El de la obtención de ingresos, los cuales puede lograr el Estado en grandes proporciones, tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo: las diversas clases de contribuciones existentes;

La administración o conducción de los recursos obtenidos y el control y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente;

La realización de una serie de erogaciones encaminadas al sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diver-

sas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuestras. (5)

Lo descrito, nos lleva a establecer que el objeto de la Actividad Financiera del Estado, versa en el sentido del establecimiento de las contribuciones y captación de un variadísimo tipo de recursos, - sobre todo los de carácter económico - en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la distribución de recursos destinados a sufragar los gastos públicos.

#### IV. Derecho Financiero, Derecho Fiscal. Conceptos y Definiciones.

La indiscutible dimensión económica que tiene la Actividad Financiera del Estado, trajo consigo que los estudiosos de la Economía Política antes que algunos otros, citando así a manera ejemplificativa a Adam Smith, en su "Tratado de la Riqueza de las Naciones (1776)" y David Ricardo en "Principios de la Economía Política y Tributación (1817)", hubiesen considerado a la Ciencia de las Finanzas Públicas como una rama de la Ciencia Económica.

Por lo antes expuesto, y a efecto de tener una idea general de lo que debemos considerar como Ciencia de las Finanzas

(5) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Págs. 5-6.

Públicas. Ernesto Flores Zavala, en su texto "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", expresa que según Francisco Nitti, es aquella que tiene como finalidad buscar las distintas formas por cuyo medio el Estado o cualquier otro ente público obtiene los recursos materiales necesarios para su existencia y funcionamiento, así como la forma en que estos recursos serán utilizados.(6)

Ahora bien, y en atención a la definición inmediata anterior, podemos considerar que las Finanzas Públicas vienen a constituir la materia que comprende todo el aspecto económico del Estado, y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el mismo para la realización de sus actividades, efectuadas para la consecución de sus fines.

Partiendo de lo que hemos considerado ser el objeto de la Actividad Financiera del Estado, así como de lo que comprenden las Finanzas Públicas, y en atención a lo que al respecto señala la doctrina, avalada por grandes tratadistas, entre otros, por Sergio Fco. de la Garza, Ernesto Flores Zavala, Emilio Margain Manautou, Fernando Sáinz de Bujanda, Carlos Giuliani Fonrouge, Giannini, Rossy, etc., mismos quienes en sus obras tan sólo hacen referencia a lo que al respecto conceptualizan otros tratadistas más, corresponderá al Derecho Financiero, como una rama más del Derecho, el que habrá de ocuparse del estudio de la Actividad Financiera del Esta-

(6) Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México 1982, Pág. 5.

do, considerándolo como el regulador de las relaciones jurídicas que en el ejercicio de esta actividad llevan a cabo los diversos organismos del Estado o entre estos órganos y los particulares, así como el de regular las relaciones que se originen con motivo de la adquisición, conservación y empleo de los medios económicos de la administración de su patrimonio.

Puede indicarse que la mayor parte de la doctrina se manifiesta acorde, en cuanto al concepto del Derecho Financiero, ya que una gran mayoría de los doctrinistas han coincidido en determinar que a éste lo constituye el estudio de las normas que controlan los ingresos del Estado, la gestión o control del patrimonio, el gasto público y las relaciones que la aplicación de tales normas genera, por lo que a manera ejemplificativa se mencionan las siguientes:

Emilio Margain Manautou, en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", hace referencia que Giannini conceptualiza al Derecho Financiero como "... el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos"; (7)

Fernando Sáinz de Bujanda lo define como "... la disciplina

(7) Emilio Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad de San Luis Potosí, - Séptima Edición, México 1983, Pág. 23.

que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado ... puede emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos", (8)

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, lo concibe como aquél que "... comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado", (9)

Antonio Jiménez G., en su obra "Lecciones de Derecho Tributario", indica que Alvaro Rodríguez Bereijo lo conceptualiza como "El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad financiera y las relaciones a que da lugar...", (10)

Pugliese lo define como "... la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros Organos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los Organos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y en-

(8) Sáinz de Bujanda, Fernando. Op. Cit., Pág. 33.

(9) Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, Ed. PAC, México 1985, Pág. 16.

(10) Antonio Jiménez González, Op. Cit., Pág. 29.

tre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de estas normas", (11)

Finalmente, Carlos Giuliani Fonrouge, lo define como "Conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que genera". (12)

Puede afirmarse que la mayor parte de las definiciones propuestas por la doctrina en torno al Derecho Financiero, son de tipo descriptivo, o sea, se establece la noción de tal disciplina a partir de su referencia a las tres instancias en que se localiza la Actividad Financiera, a saber: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado.

En este orden de ideas, así como en relación a las tres instancias de localización de la Actividad Financiera, por tradición los autores han subclasificado al Derecho Financiero en tres grupos de normas; el Derecho Patrimonial, el Derecho Presupuestario y el Derecho Fiscal.

(11) Mario Pugliese, Instituciones de Derecho Financiero, -- (Derecho Tributario), (Trad. José Silva) F.C.E., México 1939, Pág. 22.

(12) Fonrouge Giuliani, Derecho Financiero, Tomo I, De Palma, Buenos Aires, Pág. 28.

El Derecho Patrimonial es el que se dedica a la gestión, administración y manejo del patrimonio permanente del Estado y de las empresas públicas o privadas propiedad del mismo; el Derecho Presupuestario es aquel representado por "... todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos y a las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por el mal manejo de esos recursos". (13)

Sergio Fco. de la Garza, en su obra "Derecho Financiero Mexicano", establece que "para Rosay el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la captación de recursos económicos procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario o fisco, (14) a fin de sufragar los gastos públicos, definición que en nuestro concepto es adecuada, toda vez que comprende los aspectos de origen del Derecho Fiscal, su objetivo y sobre todo, de la naturaleza coercitiva del Estado que le permite allegarse de recursos económicos sustentados en un principio, que en nuestro Estado Mexicano es de carácter Constitucional.

Ahora bien, el Estado como expresión máxima de las organizaciones, se va asignando una serie de objetivos y finalidades, mismos que resultan cambiantes en el espacio y en el "

(13) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 18.

(14) Sergio Francisco de la Garza, IBIDEM.

tiempo, los cuales deberán encontrarse acordes con el desarrollo y evolución de la humanidad, cuyas necesidades sociales requerirán medidas de sancionamiento adecuadas.

La realización de esos fines tan diversos requiere que el Estado tenga a su disposición los medios adecuados, es decir, el Estado se vale de diversos instrumentos, sean éstos económicos o de otra índole, para llevar a cabo los fines que él mismo se propuso.

Los instrumentos económicos mediante los cuales se pueden realizar estas finalidades son, entre otros, los siguientes:

**Los Ingresos**, concibiéndolos como aquellas sumas de dinero que el Estado obtiene por diversos conductos, previstos en un presupuesto y que están encaminados a sufragar su Gasto Público.

**El Gasto Público**, considerándolo como aquél constituido por sumas de dinero otorgadas para la satisfacción de las necesidades públicas que se prevén en el presupuesto del Estado.

**Deuda Pública**, la que podemos considerar como aquella que el Estado, en su calidad de ente público, contrae a fin de otorgar la atención de necesidades de naturaleza excepcional, que no son susceptibles de ser cubiertas por los ingresos ordinarios previstos en su presupuesto.

La Regulación Jurídica y Control Directo, ejercido por organismos, tales como la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (órgano de control directo y apoyo a contralorías internas del Poder Ejecutivo), y la Contaduría Mayor de Hacienda (órgano de fiscalización, dependiente del Poder Legislativo, que supervisa en forma externa las actividades del Poder Ejecutivo, relacionadas con la Cuenta Pública), cuyos resultados permitirán minimizar los Gastos del Estado ejercido por sus diversos organismos que lo integran, sean éstos Centralizados o Paraestatales.

La Actuación por conducto de las Empresas Públicas, por cuyo funcionamiento adecuado, el Estado espera captar mayor número de ingresos, que serán encaminados a solventar el Gasto Público que habrá de ejercerse en un periodo preestablecido.

De los instrumentos citados, son, sin lugar a dudas, los Ingresos y los Gastos los que vienen a constituir en la actualidad el punto de apoyo de toda política financiera sana.

Siguiendo este orden de ideas, así como los más diversos criterios, la doctrina ha propuesto una amplia gama de clasificaciones de los ingresos públicos, consignándose a continuación, y para efectos del presente estudio, una de aquéllas que han cobrado mayor difusión por su aceptación y arraigo.

Los ingresos suelen dividirse en Ordinarios y Extraordina-

rios. Los primeros en comento, son aquéllos que el Estado tiene en su carácter de titular de la potestad impositiva, de ahí y que partiendo de una regla de exclusión, los segundos los constituyen todos los que no derivan del ejercicio de dicha atribución fundamental, por ejemplo: la enajenación que el Estado efectúa de sus bienes, o en su caso, el arrendamiento de los mismos.

De igual forma, y a manera general, los ingresos ordinarios o fiscales, se dividen en:

**Impuestos.-** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 2o., fracción I).

**Aportaciones de Seguridad Social.-** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 2o., fracción II).

**Contribuciones de Mejoras.-** Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de

manera directa por obras públicas. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 2o., fracción III).

**Derechos.** - Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 2o., fracción IV). (Reformado en el D.O.F., de fecha 31 de Dic. de 1988)

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social. (Reformado en el D.O.F., de fecha 31 de Dic. de 1988).

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o. (Código Fiscal de la Federación, artículo 2o., párrafos segundo y tercero, respectivamente).

**Aprovechamientos.-** Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 3o., primer párrafo).

**Productos.-** Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. (Código Fiscal de la Federación, Artículo 3o., tercer párrafo)".(15)

#### **V. Organismos Fundamentales de la Actividad Financiera del Estado Mexicano.**

Tomando en consideración que con la Constitución de 1917 se define el contenido y la base jurídica de la intervención del Estado en la economía, éste asumió en gran medida la responsabilidad de llevar a cabo el desarrollo económico y social del país, tomando como aspecto inicial el establecer una adecuada planeación en sus ingresos y egresos que le permitiesen mantener una economía sana.

Así, y como consecuencia de la necesidad de cubrir la deman-

(15) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, 1a. Edición, México 1988, Págs. 6-7.

da creciente de bienes y servicios de la población, sobre todo de aquellos renglones que se encontraban desatendidos total o parcialmente; o bien, como resultado de la evolución propia de las funciones públicas, surge a partir de la época Independiente de nuestro país, la Secretaría de Hacienda, hoy "y de Crédito Público", como el órgano más importante de la actividad financiera estatal, la cual hasta hace algunas décadas era en quien totalmente se concentraba dicha actividad; sin embargo, al expedirse la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 1947, aparece la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa a la cual se le otorgaron funciones para el manejo del patrimonio permanente del Estado (inmuebles, organismos descentralizados y empresas paraestatales), y la inspección de las demás Secretarías de Estado, atribuciones últimas que pronto perdió habiendo conservado las primeras en cita y adquiriendo para tal efecto la denominación de Secretaría de Patrimonio Nacional.

De igual forma cabe hacer notar que en el mes de diciembre de 1957, se creó la Secretaría de la Presidencia, cuya función primordial era la de planear y coordinar la inversión del Sector Público; así pues, las tres Secretarías de Estado citadas, eran hasta el año de 1976, los organismos, que en términos generales, se encargaban de la realización de la Actividad Financiera en nuestro país.

Sin embargo, el proceso de la tarea gubernamental venía siendo acompañada de errores, limitaciones e ineficiencias, debido básicamente a que estaba creciendo en forma agregada,

al tiempo que las responsabilidades aumentaban en número y complejidad; por su parte, las empresas públicas eran creadas, en algunos casos, en función de criterios pragmáticos a fin de atacar problemas coyunturales o de corto plazo sin previsión ni planificación de sus acciones, lo que originó duplicidades, falta de coordinación y programación, pérdidas, etc. Todo esto contribuía a complicar cada vez más la administración pública, restándole dinamismo y en ocasiones, y como ya se mencionó, incurriendo en duplicidad de funciones.

Ante tal situación, y con la finalidad primordial de realizar los ajustes indispensables, mismos que permitiesen evitar las duplicidades existentes, así como el de precisar responsabilidades y simplificar estructuras, en diciembre de 1976 se envió al Congreso de la Unión la iniciativa de una nueva Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 22 de diciembre de 1976, (16) justifica en la exposición de motivos "... la existencia de tres dependencias del Ejecutivo encargadas de planeación de las actividades públicas, de su financiamiento y de su control, respectivamente, impidió muchas veces que estas funciones, que constituyen una tarea continua en lo administrativo, se llevaran a cabo de manera coherente y oportuna. La planeación del gasto público

(16) Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, México.

y de las inversiones a cargo de la Secretaría de la Presidencia, la presupuestación del gasto corriente en la Secretaría de Hacienda y la programación y el control de las entidades paraestatales en la Secretaría del Patrimonio Nacional, obligaron a ensayar diversos mecanismos intersecretariales, cuyos aciertos y dificultades llevan finalmente a proponer la integración de estas funciones bajo un sólo responsable", (17) se consideró conveniente desaparecer a las Secretarías de la Presidencia y la del Patrimonio Nacional, así como el de delegar algunas facultades que tenía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la nueva Secretaría de Estado denominada "de Programación y Presupuesto".

Asimismo, podemos señalar a manera de comentario, que el antecedente inmediato de esta Ley, es la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, la cual entró en vigor el 24 de diciembre de 1958, de la cual derivaban las bases que regían el funcionamiento del Sector Público Federal y en la que se expresaban las normas, directrices y disposiciones que sustentaban la existencia de cada una de las Dependencias de la Administración Pública. En este sentido, es a partir del año de 1976, en que la nueva Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, reubica en lo general las funciones de las Dependencias y la que por primera vez regula a las Entidades de la Administración Pública que integran el Sector Paraestatal.

Por lo expuesto, y tomando en consideración que el Gobierno

(17) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 68.

Federal es el poder público que proviene del pueblo, por el cual éste ejerce su soberanía nacional y que representa jurídicamente a la Nación, así como que, para el ejercicio del poder público el Gobierno Federal se estructura y se constituye por los poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), podemos decir que el Poder Ejecutivo estará representado por la Administración Pública Federal que en atención a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se clasifica en Administración Pública Centralizada y la Paraestatal.

Para tal efecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en su artículo 90 que "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación"(18) y, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 10., párrafos Segundo y Tercero, respectivamente, hacen alusión que la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la Administración Pública Centralizada y, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales

(18) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Partido Revolucionario Institucional, México 1988, Pág. 74.

de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la Administración Pública Parastatal. (19)

De igual forma, la citada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, menciona en su artículo 2o., que el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, contará con Dependencias, habiéndose considerado como éstas a las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, por lo que podemos considerar que la Administración Pública es el conjunto de organismos Centralizados y Parastatales que vienen a constituir una unidad indivisible para realizar la función de administrar todo lo que al Estado pertenece, y que tiene como titular al Presidente de la República en términos de lo que al respecto señala el artículo 89 Constitucional.

En este sentido, así como en atención a lo establecido por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 32, fracciones V y VI, y en términos de los artículos 1o., 4o., 5o., 29 y demás relativos de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, será la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que tendrá a su cargo, entre otras, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos que señale la Secretaría de Hacienda y Cre-

(19) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Págs. 7-8.

dito Público, la función de proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraxestatal, así como el de formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuestos de egresos de la Federación; y corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con lo que al respecto menciona la primer Ley citada, en su artículo 31, fracción VI, el proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, habiendo considerado las necesidades del gasto público federal que prevea la Secretaría de Programación y Presupuesto, la utilización razonable del crédito público y o la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

Lo citado en el párrafo anterior, tomando en consideración que si bien toda la Administración Pública interviene en la formación del presupuesto de egresos e ingresos del Estado, en la actualidad son las dos Dependencias citadas las que para su realización, tomarán parte en forma directa, cumpliendo el Estado de esta forma, el regular un aspecto importante de su función relativa a que de los diversos instrumentos económicos con los que cuenta el mismo, a efecto de cumplimentar todos los objetivos que éste se propone, y como anteriormente se señaló, son los Ingresos y los Gastos los que vienen a constituir el elemento estructural de una política financiera adecuada.

Finalmente, podemos indicar en torno de todos los Ingresos con que cuenta el Estado, a efecto de allegarse de los re-

cursos que le son necesarios, que existen organismos fiscales autónomos, tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda (INFONAVIT), los cuales perciben contribuciones denominadas Aportaciones de Seguridad Social, aunque cabe mencionar, y en nuestra opinión, que si bien este tipo de contribuciones permiten captar ingresos al Estado, son sin lugar a dudas los impuestos los que vienen a constituir la forma normal y más importante de obtenerlos, aunque también, en menor proporción lo son los derechos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y otros ingresos.

El impuesto desde el punto de vista financiero, es en la actualidad, el principal ingreso de los Estados modernos, cuya razón de importancia dentro del ingreso del Estado, radica en la naturaleza de la mayor parte de los bienes y servicios que produce él mismo, los cuales vienen a satisfacer necesidades generales.

#### **VI. La Actividad Financiera del Estado y la Equidad en el Pago de los Gravámenes.**

No obstante que el derecho se extiende hasta los orígenes de la humanidad, así como también que la sociedad es un efecto natural de las necesidades humanas y de la consecuente división al del trabajo requerida para su satisfacción, la causa del nacimiento del Estado consiste en que ninguno de noso-

trios puede satisfacer por sí sólo sus necesidades, ya que cada uno necesita del concurso de otros muchos, debiendo estar esta relación, debidamente regulada por dicho ente.

Es procedente hacer mención que son muchos los problemas que afronta el Estado para allegarse de los ingresos necesarios para hacer frente a sus necesidades; sin embargo, este en su esfuerzo por alcanzar sus objetivos, realiza un gran número de actividades, las cuales han variado conforme se ha ido transformando su concepción sobre los cometidos que le corresponden.

Frente a esta realidad, nos encontramos que la ejecución de estas actividades requiere de los medios necesarios para que sean llevadas a cabo. La idea del bien común no puede alcanzarse sin los recursos necesarios para la realización de sus actividades. Todo ello implica gran número de recursos de que el Estado debe disponer para poder cubrir los requerimientos de la colectividad.

La obtención de recursos la realiza el Estado por muy diversos medios que tiene a su alcance, antes que nada por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos.

Finalmente, su presupuesto podría ser cubierto por otros me-

dios financieros, que en calidad de empréstitos, vía crédito interno o externo, podrá obtener de otros entes públicos.

Partiendo de estas bases, la Actividad Financiera del Estado se iniciará al formularse el presupuesto de egresos, declaración previa que impulsa a allegarse los medios para cubrir los gastos que causará la atención de las necesidades de la colectividad, de lo que se desprenden los dos ramos primarios del Erario Federal que son el Ingreso y el Gasto Público.

De igual forma, cabe hacer mención que el manejo de los recursos que obtiene el Estado se realiza por los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

Es al Estado a quien compete la planeación, conducción, coordinación y orientación de la Actividad Financiera, y la de llevar la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que nos otorga nuestra Carta Magna, o sea, el de la obtención de recursos, su manejo y el gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios y satisfactorios para la colectividad.

Válidamente procede determinar, desde el punto de vista jurídico, que la Actividad Financiera que realiza el Estado

así como del resto de su actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo, o sea, al conjunto de normas jurídicas que integran al derecho financiero objetivo o derecho fiscal.

Dicha actividad tiene, indiscutiblemente, una dimensión económica, ya que su contenido es de tal carácter, por lo que uno de los aspectos que ésta comprende para la correcta realización de sus fines es el aspecto económico, en tanto que el Estado ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos, entendiéndose por ellos a aquéllos obtenidos a través de la coacción, es decir, a través de medios compulsivos sin que medie un acto negocial entre el Estado y el sujeto que sufre la detracción patrimonial, necesarios para el cumplimiento de los fines propuestos por él mismo.

Si bien es cierto que el Estado ha de abocarse a la tarea de la obtención de recursos, entre otros, de tipo económico o financiero, - los cuales son captados por medio del establecimiento de diversas disposiciones, sean éstas de tipo fiscal o de otra índole legal - a fin de lograr desarrollar sus objetivos planificados, resulta necesario y dada la situación que en nuestros tiempos atraviesa el Estado Mexicano, pretender que el Financiamiento del Desarrollo Nacional se efectúe por medios sanos, entendiéndose por éstos, no aquéllos encaminados a la necesidad de recurrir al financiamiento otorgado por otros entes públicos, sino aquellos medios a los cuales podemos entender como "Medios Propios", pudiendo considerar como parte de los mismos a los provenientes de la participación de los Contribuyentes, los cuales deberán in-

tervenir en atención a su Capacidad Contributiva, en la forma proporcional y equitativa que para tal efecto determinen las leyes.

Lo anterior, partiendo de la base que en nuestro país, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, constituyen sujetos activos a cuyos gastos tenemos la obligación de contribuir, y cada día con mayor amplitud, toda vez que los fines estatales se van ampliando firmemente y su cumplimiento requiere de crecientes recursos financieros.

Sin embargo, y como ya se ha mencionado, muchos son los problemas que afronta el Estado para allegarse de los fondos necesarios, a fin de hacer frente a sus necesidades, ya que entre otros puntos se observa que un número considerable de contribuyentes eluden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, situación que trae consigo problemas con profundos efectos, mismos que van mermando los ingresos de éste, con lo cual se dificultan las tareas relativas a sanear las Finanzas Públicas y que provocan injusticias e inequidades.

El debido cumplimiento a las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes dan origen al más importante medio de captación de ingresos para el Estado, y toda vez que no en todos los casos es posible que en forma espontánea se coadyuve con el mismo, se hizo necesario desde tiempos muy remotos, la creación de instituciones encargadas de vigilar que las obligaciones generadas por los sujetos pasivos de la relación económica-coactiva ejercida por el Estado, fueran

debidamente cumplimentadas en los términos de las disposiciones legales procedentes.

Para tal efecto, se valen de diversos procedimientos e instrumentos, que dada su trascendental importancia, deberán revestir de la legalidad aplicable al caso concreto.

En este orden de ideas, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigilar la debida observancia a las disposiciones fiscales por parte de los sujetos pasivos, teniendo para ello que implantar diversos sistemas y procedimientos de verificación, encaminados, en lo específico, a evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, en lo general, a contribuir al cambio de la ya Crónica Anemia Fiscal del Estado Mexicano, para hacer frente a sus Gastos, evitándose favorecer así la secuela de inflación, endeudamiento externo, concentración de riqueza, etc., que dramáticamente se ha acentuado en los últimos años.

**CAPITULO SEGUNDO**  
**EL FISCO EN MEXICO**

## CAPITULO SEGUNDO

### EL FISCO EN MEXICO

#### I. Semblanza Histórica de la Aparición de los Impuestos.

Ante todo, cabría preguntarse, cuándo o en qué momento aparecen los impuestos?

En virtud de tal cuestionamiento y, en nuestra opinión los impuestos o tributos aparecen con el hombre mismo, toda vez que es perfectamente palpable la tendencia observada por la humanidad respecto de la Ley "del más fuerte", es decir, que el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil, en la mayoría de los casos, le aporte tributos.

Conforme a lo anterior, podemos afirmar que los tributos hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa y en algunos casos fueron hasta de tipo humillante. Es pues así y como han existido los tributos desde épocas muy remotas de nuestra civilización.

En las primeras civilizaciones como la Egipcia ya existían los tributos para el Faraón, haciendo su aparición en esa época la más antigua forma de tributar "el trabajo personal", tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey KEOPS, que según la historia data de 2500 años antes de Cristo y para cuya construcción se necesitaron más de 200,000 brazos humanos a fin de que fueran transportados los pesados bloques de piedra, llegando algunos de ellos a rebasar las 300 toneladas de peso.

Asimismo, el pueblo egipcio legó al mundo moderno experiencias valiosas respecto al control de los impuestos, ya que tenían un control de declaraciones de impuestos sobre frutos, animales, así como el de operar con recibos de cobro de impuestos.

De igual forma, y por lo que a Roma se refiere, podemos indicar que sin lugar a dudas una de las aportaciones más importantes que el pueblo romano ha efectuado al Derecho Moderno, son sus instituciones jurídicas, ya que muchas de ellas aún imperan en la actualidad y especialmente en nuestro sistema jurídico.

En materia tributaria, el pueblo romano, tenía una gran organización y control, situación que era necesaria debido a sus constantes conquistas, ya que a los pueblos conquistados se les imponía la obligación de pagar tributos.

Asimismo, es importante destacar que en el campo del Derecho Fiscal, el pueblo romano dejó como experiencias a las nuevas civilizaciones las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, quien en el tiempo que manejó el Imperio estableció el impuesto del IX sobre los negocios globales. Por su parte Tito, como emperador de Roma, decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. Conforme a lo anterior, podemos claramente apreciar como en el Imperio Romano existía desde una gran organización bien fundada en el campo tributario, hasta el existir en sus emperadores el hecho de establecer un impuesto tan humillante como lo fue el citado impuesto por el uso de los urinarios públicos.

El pueblo Chino, también es otro de los que contribuyó a la evolución tributaria, apareciendo en escena varias de sus personalidades más notables de la filosofía oriental, como es el caso de Confucio quien participaba como inspector de la Hacienda del príncipe DSCHAU en el año 532 antes de Cristo; por su parte Lao-Tse, también hace referencia al aspecto tributario cuando afirmaba que "un pueblo no se puede dirigir bien cuando es agobiado por las excesivas cargas". (20)

En América Latina, es importante destacar a la Cultura Inca, ya que en el Perú florecieron los que se conocen como los primeros asesores fiscales, los "Quipo-Camayos", quienes tomaban su nombre del "Quipo" que significaba nudo. La labor

(20) Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Cárdenas, México 1983, Pág. 6.

de estos personajes estaba encaminada a orientar a los que debían pagar impuestos y para ello se ayudaban de unas varas de las cuales pendían cuerdas con nudos de varios colores que representaban los tributos que en su caso deberían pagarse.

El pueblo Azteca, es otro pueblo que también ha contribuido enormemente al Derecho Tributario actual, ya que por conducto de sus soberanos se exigían, además de los productos tan codiciados en ese tiempo (los cigarrros, animales como águilas, y bulas de caucho), cierto número de mancebos que por razones religiosas, eran sacrificados.

Asimismo, es interesante destacar que el pueblo Azteca, dio gran importancia a la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los "Calpixquis" quienes eran identificados en la Gran Tenochtitlan por portar en las manos una vara y un abanico, respectivamente.

De igual manera, el pueblo Azteca marcó la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban los impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

De esta manera y por lo ya descrito, podríamos seguir señalando diversos antecedentes de aparición de los impuestos, sin embargo, partiendo de la base, tanto de su aparición

como de la necesidad creada por tal motivo, de un órgano de gobierno que regulara su control, recaudación y erogación, y en atención a las instituciones políticas que han imperado, podemos indicar que en la historia de la humanidad, en este ámbito, se podría concretar a la existencia de cuatro facetas, a saber: una primera, relativa a la necesidad de crear una hacienda colectiva de los hombres primitivos dada la tendencia a actividades de índole bélico y en razón de la atención a los gastos que aquel estado casi permanente de contienda armada demandaba; una segunda, considerada o denominada como hacienda patrimonial de la Edad Media, en que el dominio del suelo venía a constituir el signo característico de la autoridad política y que el príncipe la explotaba como cosa propia, es decir, era una hacienda en que la monarquía feudal no tenía sino rentas señoriales, en las que carecía de rentas reales, y donde sus recursos consistían exclusivamente en lo que se denominaba "su dominio".

Una tercera hacienda, que podemos considerarla como regalística, correspondiente a las grandes monarquías absolutas y de Derecho Divino, en las cuales las necesidades públicas se confundían en cierto modo con las del monarca y con la de las clases aristocráticas que gozaban de especiales privilegios o regalías, donde la noción del impuesto se confundía con la de la expoliación; y por último, una cuarta hacienda que podemos denominar tributaria, derivación del moderno régimen representativo, en que la soberanía reside en el Estado y de él emanan los poderes públicos que ordenan los gastos e imponen los tributos, razón por la cual son inexistentes hoy aquellos gravámenes como imposiciones dictatoriales de una autoridad extraña al pueblo y reñida con sus

intereses, sino como exigencias hechas a la sociedad por sus genuinos representantes, para atender al gobierno de todos y para todos.

Podemos afirmar que a la existencia o nacimiento de los tributos o impuestos, se motivó la necesidad de la creación de un órgano estatal representativo del Estado, a fin de practicar acciones tendientes a su control, captación y erogación, mismo que la doctrina ha denominado como "Fisco", razón por la cual y para efectos del presente estudio, se requiere conocer lo considerado como tal, así como lo denominado Hacienda Pública.

## II. Noción de Hacienda Pública (Actividad Financiera del Estado) y de Fisco.

Durante los siglos XVI y XVII, la palabra Finanza fue utilizada en forma de sinónimo con los términos de usura y extorsión; es decir, que para tales épocas una persona que era financiera era calificada de usurera o extorsionadora del pobre. Los españoles prefirieron llamar al manejo del dinero con el nombre de Hacienda.(21)

En este orden de ideas, en primer término debemos hacer no-

(21) Sergio Domínguez Vargas, Teoría Económica, Ed. Porrúa, México 1981, Pág. 229.

tar que Sergio Francisco de la Garza, refiriéndose a Rosay, indica que "la voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *facere* aun cuando algunos sostienen que deriva del árabe *Chásona*, que significa Cámara del Tesoro. Con el adjetivo Pública significa toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. (22)

Por su parte Rafael de Pina, (23) nos dice que Hacienda, en términos generales, significa "patrimonio", pero Hacienda Pública es el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y, la organización oficial establecida para la administración de estos bienes.

Roberto Aguilar y Caballero, (24) menciona que las propiedades del Estado en su conjunto reciben el nombre de Hacienda Pública, concepto que comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público, así como las deudas y compromisos económicos a cargo del poder público.

Ernesto Flores Zavala, nos indica que "por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento

(22) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 69.

(23) Rafael de Pina Vara, Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, México 1980, Pág. 287.

(24) Roberto Aguilar y Caballero, Elementos de Legislación Fiscal, Edición 1972, Pág. 6.

dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo".(25)

Para Esteban Jaramillo, la Hacienda Pública "... es el conjunto de Bienes materiales de que disponen los que gobiernan las entidades políticas, para atender a la satisfacción de las necesidades colectivas".(26)

Finalmente y siguiendo a Sergio Francisco de la Garza, cabe señalar, que la Hacienda Pública como organismo y como concepto en el Derecho Positivo Español, aparece por vez primera, con la creación de la Secretaría de Hacienda, contemplada en la organización administrativa española, en la época de Felipe V. Dicha denominación pasa a la América Latina en donde nuestro país la adopta con la misma denominación y a la que le agrega posteriormente la innecesaria expresión "y de Crédito Público".(27)

Por nuestra parte, no creemos que sea innecesaria la expresión agregada a la originalmente conocida Dependencia de Hacienda, toda vez que el Crédito Público viene a constituir una actividad hacendaria.

Una vez observada la diversidad de definiciones expresadas

(25) Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., Pág. 20.

(26) Esteban Jaramillo, Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública, Ed. TEMIS, Bogotá Colombia 1979, Pág 4.

(27) Sergio Francisco de la Garza. IBIDEM.

por distintos autores, que en sus respectivas obras se concretan a señalar lo que debemos entender por "Hacienda Pública, plasmando en las mismas los razonamientos del porqué considerarla como tal, nos permitiremos elaborar nuestro propio concepto, diciendo al respecto que la Hacienda Pública viene a constituirse por toda aquella actividad económica que efectúa el Estado, el manejo de su patrimonio y la captación de sus ingresos, a través o por conducto de distintos organismos estatales, a fin de lograr efectuar la realización de todas sus demás atribuciones públicas".

De la misma manera, y como consecuencia del estudio anterior, podemos desprender que la actividad hacendaria la realiza el Estado por conducto de diversos organismos o dependencias oficiales, sean éstos, Secretarías o Departamentos de Estado, Tesorerías y organismos descentralizados, dentro de los cuales encontramos que en nuestra organización administrativa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público viene a constituir uno de los principales organismos realizadores de las funciones hacendarias.

Ahora bien, partiendo de la base de que la Hacienda Pública como un ente subjetivo, podemos considerarlo como el organismo principal del Estado encargado de recaudar las contribuciones que integran el ingreso del propio Estado, mismo que según la doctrina se le puede equiparar con el nombre de Erario o Fisco, cabe hacer las siguientes consideraciones:

El término Fiscal proviene de la voz "Fisco", Tesoro del Em-

perador, al que las provincias pagaban el "Tributum" que les era impuesto. A su vez la voz latina "Fisco" se deriva de la voz latina "Fiscus", con que inicialmente se conoció la Cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos, la cual utilizaban los recaudadores para recolectar el "Tributum".(28)

Entre los Romanos, tal denominación era utilizada para denominar al Tesoro del Soberano en contraposición al Erario, último que constituía el Tesoro del Estado.

Así, se observa que en la época de Justiniano, el Fisco lo constituía el propio Estado, considerado como una persona civil desde el punto de vista de sus derechos patrimoniales.

Con posterioridad, dicho vocablo fue utilizado a fin de comprender el Tesoro del Estado, esto, a raíz de que los príncipes llegan a tener disposición del Tesoro Público.

De esta forma y al igual que en España, se adoptó la denominación romana, diferenciándose entre el Fisco Real o Cámara del Rey y el Erario que era el Tesoro Público.

Sin embargo, y tal y como lo indica Sergio Francisco de la Garza, con el correr de los años, tanto en España como en

(28) Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, IBIDEM.

América Latina, hoy día, ambos vocablos son considerados sinónimos. (29)

Al respecto Ernesto Flores Zavala concluye mencionando, que este concepto de la personalidad del Fisco desvinculada de la del Estado ha desaparecido, pudiendo conceptuar por tal, como el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo. (30)

Por su parte Martínez López, ha definido el Fisco como "el conjunto de organismos centralizados en la Secretaría de Hacienda, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlo y cobrarlo en su caso, constituyen el Fisco". (31)

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Fisco, diciendo: "Fisco.-Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son

(29) Sergio Francisco de la Garza, IBIDEM.

(30) Ernesto Flores Zavala, IBIDEM.

(31) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. ECASA, México 1986, Pág. 19.

autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia Hacendaria, carecen de esa actividad en la cuotación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie". (Amparo en revisión 1601/33.- José Yves Limantour, 29 de mayo de 1934. 3 Votos. Ponente: José López Lira. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLI, Pág. 844).

De acuerdo al contenido de esta Tesis y tomando en cuenta nuestra legislación fiscal, concluimos que el Fisco es sólo una parte de la Hacienda Pública, es decir, la que se integra con la recaudación de los créditos fiscales.

De esta forma también podemos indicar que corresponderá a la actividad que como órgano recaudador del Estado tiene, lo cual se determina en los ordenamientos tributarios y en atención a los primeros cinco preceptos del Código Fiscal de la Federación vigente, o sea, cuando dicho órgano actúa en materia fiscal entendiéndose por esta última a todo lo relativo con las contribuciones o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que en lo particular determinen la existencia de las contribuciones que en su caso se generen.

También es conveniente hacer notar que el citado tratadista Martínez López nos señala que el Fisco puede estar constituido por organismos centralizados autónomos, toda vez que las Secretarías y Departamentos de Estado, están constitui-

dos por esta clase de organismos, aunque cabría agregar a tal definición respecto a que el Fisco está también integrado por organismos descentralizados autónomos, como es el caso, en nuestro país, de la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda (INFONAVIT).

Siguiendo este orden de ideas, el Tribunal Fiscal de la Federación, menciona que los organismos fiscales autónomos "son cuerpos que aunque colocados dentro del engranaje administrativo de la Secretaría de Hacienda, gozan de autonomía en sus decisiones".(32)

Ahora bien, con base en los anteriores conceptos expresados y en atención a la estructura que guarda nuestro Estado de Derecho, podemos considerar que Fisco no es otra cosa más que el conjunto de organismos administrativos centralizados, principalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y organismos descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, que se encuentran encargados de ejecutar las leyes fiscales y en consecuencia a determinar la existencia de créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlos y, en su caso, cobrarlos, por conducto de las facultades propias de los mismos, conocidas como las del procedimiento administrativo de ejecución.

(32) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, volumen IV, México 1982, Pág. 775.

Finalmente y en forma complementaria, y como ya se había indicado, en nuestro Estado de Derecho, el Fisco viene a constituirse en una autoridad administrativa, toda vez que, en la parte correspondiente, y de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente; así como por lo establecido en el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, ejerce las atribuciones que al Ejecutivo Federal se le encomienda. En consecuencia, y en atención con el régimen constitucional de facultades expresas de las autoridades, el Fisco sólo podrá realizar lo que expresamente le autoriza la Ley.

En atención a lo expresado con antelación y a manera ejemplificativa de lo mismo, nos permitimos transcribir las siguientes ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las cuales sentaron jurisprudencia.

Semanario Judicial de la Federación. Tomos y páginas: XII-928, XIII. 44 y 514, XIX-555, XV-249.- "Las Autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite".

Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIII-514.- "Autoridades.- No tienen más facultades que las que las leyes les otorgan, pues si así no fuera, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal".

Semanario Judicial de la Federación. Tomo CUI-2074.-  
"Autoridades, Facultades de las.- Nuestro sistema de facultades limitadas y expresas, ordena a las autoridades actuar dentro de la órbita de sus atribuciones, de manera que aun- que no haya precepto que prohíba a alguna autoridad hacer determinada cosa no puede llevarla a cabo, si no existe dis- posición legal que la faculte".

### III. La Función Hacendaria.

Una vez que se ha concretizado lo referente a lo que debemos entender por Hacienda Pública, al igual que considerar al Fisco como el Titular de la misma, resulta de suma importancia el señalar lo que en este orden significa la Función Hacendaria.

Así pues, y en atención a lo que al respecto nos indica Ig- nacio Richardo Pagaza, la Función Hacendaria "consiste en recaudar directamente los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, así como, obtener recursos complementa- rios, mediante la contratación de créditos y empréstitos en el interior y en el extranjero".(33)

De la observancia a la anterior definición, podemos concluir

(33) Ignacio Richardo Pagaza, Introducción a la Adminis- tración Pública en México, Ed. INAP-CONACYT, México 1984, Pág. 83.

que la Función Hacendaria está encaminada a captar recursos monetarios de diversas fuentes a fin de financiar el desarrollo del país, es decir, que el Estado a fin de cumplir con sus objetivos y programas se vale de diversos recursos financieros, cuya consecución de los mismos vienen a constituir el objetivo principal de la Función Hacendaria.

Asimismo, es necesario mencionar que en nuestro país, la base legal de la Función Hacendaria se encuentra contemplada, fundamentalmente, en nuestra Constitución Política así como en leyes secundarias como lo son, entre otras, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley General de Deuda Pública y diversas leyes especiales de impuestos, sus reglamentos y disposiciones en materia crediticia y monetaria.

Finalmente, cabe hacer mención que en nuestro Estado Mexicano, la dependencia que en función de su mayor importancia, se encarga de efectuar la Función Hacendaria, es la que en nuestros días conocemos bajo la denominación de "Secretaría de Hacienda y Crédito Público", misma que en el desempeño de sus funciones se encuentra auxiliada por otros organismos, como por ejemplo, el Banco de México, al igual que por otras Dependencias que intervienen en menor grado.

Por lo anterior, y a efecto de esclarecer del porqué mencionamos que a la fecha conocemos a dicho organismo bajo la denominación de "Secretaría de Hacienda y Crédito Público", nos permitiremos, en forma somera, establecer en el próximo apartado, algunos antecedentes de su creación y de las di-

versas modificaciones sufridas hasta nuestros días, respecto a lo que a su denominación se refiere.

#### **IV. Concepto y Antecedentes Históricos del Fisco en México.**

En nuestro Estado de Derecho mexicano, el Fisco lo constituye esencialmente el organismo investido de poder público, que según nuestro propio sistema administrativo ha denominado como la "Secretaría de Hacienda y Crédito Público". Ahora bien, partiendo de la base existencial de los impuestos, de su pago por parte de los sujetos pasivos como una obligación y de la necesidad de la creación de un órgano de representación estatal encargado de su control, manejo y erogación, a fin de lograr el bien, en lo posible, de la comunidad, nos permitimos expresar lo siguiente:

Luego de que en épocas antiguas existieron algunas diferencias respecto de lo que había que considerar como Hacienda Pública y Fisco, se logró que ambos términos obtuvieran, doctrinalmente hablando, el equipararse, es pues y de esta forma como con Felipe V se da la creación de la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa española, denominación que luego de lograr romper las barreras territoriales fue objeto de ser adoptada en la América Latina por diversos países, entre ellos el nuestro.

Así pues, a principios de la época independiente de nuestro país, se promueve establecer una reestructura administrativa, en donde por vez primera, ministerios -en ese entonces así denominados- centralizados y responsables entre el Ejecutivo, se convirtieron en depositarios del poder administrativo.

De esta forma, surgen las primeras cuatro Dependencias Administrativas, dentro de las cuales aparece la de Hacienda, siendo las tres restantes las de Relaciones Exteriores e Interiores, la de Justicia y Asuntos Eclesiásticos y, la de Guerra y Marina, mismas que fueron establecidas por Decreto de la Regencia, el 4 de octubre de 1821. (34)

El 8 de noviembre de 1821, se expide el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se crea la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, cuya jurisdicción abarcaría la estructura financiera del Gobierno, aún y cuando cabe indicar que desde el 25 de octubre del mismo año, existía la Junta de Crédito Público.

Por ley del 16 de noviembre de 1824, se hace depender de la citada Secretaría, el sistema de correos y, posteriormente, el 4 de diciembre del mismo año, se crea bajo la inspección

(34) Stephen Spencer Goodspeed y otros, Aportaciones al conocimiento de la Administración Federal, (Autores Extranjeros), Secretaría de la Presidencia, México 1976, Pág. 220.

exclusiva de la Cámara de Diputados, la Contaduría Mayor de Hacienda.

Por Decreto del 17 de abril de 1837, el Gobierno Centralista, al cambiar los estados federales por Departamentos, se crearon las Oficinas Departamentales de Hacienda dependientes de una Junta Superior de Hacienda.

Las Bases orgánicas de la República Mexicana de 1843, le dan el carácter de Ministerio de Hacienda, y el Decreto del 12 de mayo de 1853, le denomina por vez primera "Secretaría de Hacienda y Crédito Público"; sin embargo, el Decreto del 23 de febrero de 1867, nuevamente cambia su nombre por el de Secretaría de Estado y del Despacho Universal de Hacienda y Crédito Público.

Subsecuentes leyes de Secretarías y Departamentos de Estado, así como Decretos dictados de 1917 a 1958, la denominaron sin cambio alguno, como Secretaría de Hacienda y Crédito Público (denominación que hasta nuestros días ha imperado), señalando, modificando o suprimiendo sus atribuciones.

Es así como la mencionada Secretaría de Estado llega hasta nuestros días, aunque cabe hacer notar como aspecto de suma importancia que con motivo de la nueva Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 29 de diciembre de 1976, se establecen las nuevas atribuciones de la misma y demarcan cambios fundamentales en su estructura interna y de las fa-

cultades hasta entonces otorgadas, sobre todo, por la creación de la nueva Secretaría de Estado denominada "de Programación y Presupuesto", cuyas facultades y por lo que a la intervención en el desarrollo de la Actividad Financiera del Estado se refiere, fueron planteadas en el Capítulo que antecede al presente.

#### V. La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su Reglamento Interior.

Por lo que a este apartado se refiere, podríamos iniciar mencionando que en términos del artículo 89, fracción I Constitucional, al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, representante del Poder Ejecutivo, se le otorgan facultades respecto de reconocer la existencia de una Ley y la orden de que se cumpla luego de ser publicada, así como el de expedir Reglamentos que faciliten el cumplimiento de las leyes elaboradas por el Poder Legislativo y, el de autorizar la realización de todos los actos que fueran necesarios a efecto de constituir la Administración Pública Federal.

En este orden de ideas, el artículo 90 de nuestra Carta Magna menciona, independientemente de definir como estará constituida la Administración Pública Federal, que para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, existirá el número de Secretarías y Departamentos Administrativos que establezca el Congreso por una Ley, la

cual distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada una de éstas. Para tal efecto, la Ley a que se refiere el precepto en cuestión, no es otra más que la conocida como Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Por su parte, la citada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual data del mes de diciembre de 1976, establece en sus artículos 2o. y 3o. vigentes, que en el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la administración pública centralizada: I.- Secretarías de Estado y, II.- Departamentos Administrativos, y que el Poder Ejecutivo de la Unión se auxiliará, en los términos de las disposiciones legales conducentes, de las entidades que conforman la administración pública paraestatal.(35)

De igual forma, la ya citada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 14, menciona que en cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, el cual y para efectos del despacho de los asuntos de su competencia será auxiliado por demás personal y funcionarios que establezca el Reglamento Interior respectivo así como otras disposiciones legales.

Dicho Reglamento Interior, será expedido por el Presidente la República y contendrá la determinación de las atribu-

(35) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Pág. 8.

ciones de las unidades administrativas y la forma en que cada titular podrá ser suplido en sus ausencias.(36)

Finalmente cabe indicar, partiendo de la base, tanto del hecho de que la multicitada Ley establece que el Poder Ejecutivo contará para el despacho de los negocios de orden administrativo con diversas Dependencias dentro de los que se contempla la existencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como de la existencia de una necesaria Función Hacendaria, que el trámite administrativo de esta última se efectúa por y ante los diferentes órganos que constituyen parte de la Secretaría citada.

Asimismo y que en términos del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el cobro y administración de las contribuciones que percibe la Federación, así como por los organismos fiscales autónomos como el IMSS y el INFONAVIT, mismos que perciben contribuciones denominadas "Aportaciones de Seguridad Social" y; que por lo que atañe a la existencia de su nuevo Reglamento Interior, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de enero de 1989, contempla las facultades de las distintas autoridades administrativas que la integran, entre ellas las de la extinta Dirección General de Fiscalización, ahora denominada Dirección General de Auditoría y Revisión

(36) Artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Págs. 11-12.

Fiscal, así como de las Administraciones Fiscales Federales, Dirección y Administraciones que serán objeto de estudio en capítulos posteriores.

**CAPITULO TERCERO**

**BREVE SEMBLANZA DE LA OBTENCION DE LOS INGRESOS POR EL PAGO DE  
LOS GRAVAMENES Y CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA FALTA DE CUMPLI-  
MIENTO DEL MISMO (EVASION)**

## CAPITULO TERCERO

### BREVE SEMBLANZA DE LA OBTENCION DE LOS INGRESOS POR EL PAGO DE LOS GRAVAMENES Y CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA FALTA DE CUMPLIMIENTO DEL MISMO (EVASION)

#### I. Semblanza Histórica.

En la Nueva España al igual que en el resto del reino español, uno de los propósitos básicos era producir ingresos para la Colonia Española. Tal situación es corroborada por Prientley al señalar que "las colonias existían sólo para crear ingresos". (37)

Así, la Nueva España se convirtió en centro singular de atención ya que en vísperas de su independencia constituía la colonia más rica y la que mayor número de ingresos producía a la Madre Patria. Al respecto, cabe señalar que los funcionarios coloniales tenían que atenerse a la legislación metropolitana, misma que determinaba los impuestos a recolectar así como las partidas asignadas, aunque también éstos, y por su parte, realizaban acciones tendientes a obtener mayores ingresos para la Corona, tal y como era el caso

(37) Stephen Spencen Goodspeed y otros. Op. Cit., Pág. 210.

de la creación de puestos públicos inútiles cuya ocupación se derivaba de su venta al mejor postor.

Con el logro de la independencia, se puso término a algunas condiciones que motivaron medidas políticas adoptadas por los españoles, como lo fue el hecho de desaparecer la presión de aumentar los ingresos de la Corona y mantener a los funcionarios orientados hacia la promoción de los intereses europeos de España.

Ahora bien, en el México independiente, el obtener ingresos constituyó aun una de las mayores dificultades, no obstante que los gravámenes sobre las exportaciones y las importaciones eran sus principales fuentes de ingresos.

Así, se observaba que ningún servicio gubernamental sufrió más por la confusión general que la Administración Hacendaria, ya que un Ministro de Hacienda suplía a otro en rápida sucesión, situación que se había originado esencialmente dado que con la industria y el comercio interrumpidos por la separación de España y por la salida forzosa de un gran número de empresarios españoles, las fuentes formales del ingreso disminuyeron. Esta situación originó y dado que ningún gobierno podría permanecer en el poder con la existencia de un tesoro exhausto, el recurrir, desde entonces, una y otra vez a los empréstitos interiores y exteriores.

De esta forma, se obtenían nuevos créditos pero sin efectuar pago alguno. Los prestamistas mexicanos se apresuraban a auxiliar a su gobierno, reuniendo para tal efecto papel moneda sin valor, facilitándolo al tesoro a la par. Esto motivo que los préstamos extranjeros solo pudieran obtenerse con la garantía de las recaudaciones aduanales y recurriéndose en un sinnúmero de ocasiones a tal expediente. Privado de tales ingresos, el Gobierno Mexicano se vio precisado a conseguir una existencia precaria por medio de cargas forzosas y nuevos impuestos sobre la población, situación que aunada a problemáticas de índole político y por diversas causas más, dieron pauta al movimiento revolucionario de 1910.

Sin embargo, y luego del movimiento armado citado, es evidente la existencia de una nueva tendencia impositiva al constituirse nuevos tipos de ingresos, observándose que a partir de 1921, se crean nuevas leyes fiscales tendientes a gravar las ganancias de la actividad industrial así como el de establecer un impuesto individual sobre la renta. De esta forma, gradualmente los ingresos anuales procedentes de este tipo de impuestos han aumentado los ingresos anuales totales, inclusive se pudiera comentar que hacia el año de 1939 los impuestos de consumo sobre productos industriales ocupaban el primer lugar como fuente de ingreso fiscal. En 1941, se aprobó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (D.O.F. del 31-12-1941), cuya aplicación originó una recaudación que ocupó, y como lo señala Gustavo F. Aguilar, (38) hasta 1943, el primer lugar, aunque cabría agregar a tal

(38) Gustavo F. Aguilar, Los Presupuestos Mexicanos desde los tiempos de la Colonia hasta nuestros días, México 1947, Pág 170.

afirmación, que dicho impuesto es hasta nuestros días el que sigue siendo la principal fuente de ingresos que el Estado recibe por este concepto.

Asimismo, cabría indicar que hasta 1926, los ingresos se presentaron clasificados administrativamente pero sin hacer todavía una distinción definitiva entre impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De igual forma, es conveniente señalar que es hasta el año de 1955, en que pese a la adopción de una nueva clasificación de los gastos del Gobierno Federal, mismo que se observaba plasmado en el presupuesto conducente, cuando los ingresos presentan una clasificación administrativa con la distinción que para tal efecto se había realizado, estableciéndose una clara diferencia entre los ingresos provenientes de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, ordenando las fracciones que los comprendían, de tal manera que facilitarían la clasificación económica de los ingresos, clasificación que desde entonces ha sido aplicada aunque para tal efecto habría que agregarle la existencia de las Aportaciones de Seguridad Social y las Contribuciones de Mejoras, clasificación que en su conjunto es la imperante en nuestros días.

Como se pudo observar, la obtención de los ingresos en México, ha sido desde la época independiente una situación que en la actualidad se ha constituido como objetivo fundamental, a fin de sufragar el gasto público, cuya elevada aparición, entre otras causas, ha originado el endeudamiento externo.

Así y gracias a las reformas administrativas y contables introducidas en la actualidad, la clasificación de los ingresos permite conocer cuál es el rendimiento de cada fuente particular y el probable efecto económico de los diversos ingresos del Gobierno Federal, al distinguir los provenientes de fuentes tributarias de las que no lo son, y entre los primeros, los que recaen sobre ingresos, la propiedad y el consumo de los contribuyentes.

También podemos señalar, que si bien hasta el año de 1930 la principal fuente de ingresos del Gobierno Federal estaba constituida por los impuestos al comercio exterior, en la actualidad y en virtud de los cambios introducidos a través del tiempo, la estructura impositiva mexicana se ha modificado y han adquirido mayor importancia los impuestos que recaen sobre el ingreso y el consumo, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Sin embargo se observa, o al menos así lo entendemos, que antes de 1925 la estructura impositiva mexicana tenía por objeto proporcionar al Gobierno Federal los recursos indispensables para el sostenimiento del aparato administrativo y la prestación de los servicios públicos indispensables; después de este año, se ha convertido en un instrumento fiscal de gran importancia dados los objetivos económicos y sociales que con ella se persiguen.

Así, podemos indicar que las fuentes tradicionales del in-

greso del Estado, son los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos. Dentro de estas fuentes, las más importantes son los ingresos obtenidos por conducto de los impuestos, no sólo porque su participación dentro de los ingresos totales es la principal, sino por que es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducida por la autoridad pública, a fin de proveer a aquélla, parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales. De igual forma, no podemos olvidar que es una prestación unilateral a través de la cual se puede ayudar a una mejor distribución del ingreso nacional o a lograr determinados fines específicos.

En este sentido, no podemos olvidar el espíritu del artículo 31, fracción IV constitucional, respecto a que los mexicanos debemos contribuir a los gastos públicos, así como tampoco el espíritu del artículo 74, fracción IV del mismo ordenamiento, en el sentido de establecer la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias encaminadas a cubrir el presupuesto respectivo.

En este orden de ideas, podemos indicar que será la Ley de Ingresos, de acuerdo con nuestra estructura legal, el ordenamiento básico para la determinación de las fuentes generadoras de ingresos indispensables al Gobierno Federal a fin de sufragar el gasto público, ejercer un adecuado control sobre la distribución del ingreso nacional y coadyuvar, junto con otros instrumentos de política económica, al mantenimiento de un adecuado nivel de ingresos.

De igual forma, cabe agregar que en la Ley de Ingresos de la Federación la que anualmente relaciona los distintos conceptos por los que el Estado ha de recibir ingresos a fin de poder ejercer el presupuesto de egresos y sufragar los gastos públicos, dentro de los cuales se encuentran los ingresos derivados de los impuestos.

Ahora bien, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que será la dependencia denominada Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada, entre otras facultades, de administrar y cobrar las contribuciones en los términos de las leyes reguladoras de la materia. Para tal efecto, debemos considerar como tales a los impuestos, aportaciones de seguridad social, productos, derechos y contribuciones de mejoras.

En tal sentido, los conceptos que se mencionan en la Ley de Ingresos de la Federación, dentro de los que se encuentran los impuestos federales, serán recaudados por varios organismos, entre otros, por la Tesorería de la Federación, en las oficinas exactoras de la Secretaría de Hacienda, en las oficinas recaudadoras de las entidades federativas coordinadas, en el Banco de México o en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

## II. Funciones Esenciales de la Administración Hacendaria.

En nuestro país, el sistema contributivo se encuentra inte-

grado por impuestos directos e indirectos. Ambos sistemas de imposición, que se basan en la autodeterminación de la obligación por parte del contribuyente, están contenidos en leyes de las que de muchas de ellas existen reglamentos que permiten "facilitar su aplicación" y que en muchos casos cuentan con una gran cantidad de oficios, circulares y disposiciones administrativas que han ido surgiendo como necesidad de aclarar o interpretar algunas normas, pero que todo esto en su conjunto y dada su complejidad llegan a crear confusión o desconocimiento en el contribuyente.

De esta forma, la distribución típica de las recaudaciones y de los contribuyentes es marcadamente asimétrica, es decir, que sólo un pequeño grupo de grandes contribuyentes aportan la mayor parte de la recaudación, en tanto que existe una gran cantidad de pequeños contribuyentes que aportan una parte mínima de la recaudación, existiendo por supuesto un grupo de contribuyentes que podrán llamarse medios, que contribuyen en forma más o menos importante a la misma.

Siguiendo este orden de ideas, se observa que en el grupo de contribuyentes de los distintos impuestos que integran el sistema contributivo, surge como tendencia natural el evitar el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, originándose con ello lo conocido como evasión fiscal, figura de la cual nos ocuparemos en un apartado posterior del presente capítulo, razón por la cual en este momento tan sólo enunciamos.

Por lo descrito con antelación, resulta válido pensar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene por objeto fundamental en el área del control tributario, el de optimizar la Recaudación Fiscal, logrando el máximo cumplimiento por conducto de los contribuyentes. Este objetivo que coincide con el de cualquier administración hacendaria a nivel mundial, requiere para su consecución, el que se ejerciten una serie de funciones que podemos denominar esenciales.

En este sentido, podemos pensar que las funciones esenciales de la administración hacendaria son tres, a saber:

La Recaudación, que encamina sus acciones a percibir las contribuciones dentro de un régimen de cumplimiento voluntario; la Fiscalización, que constituye el medio por el que la autoridad se cerciora del adecuado cumplimiento, y la Cobranza, que consiste en la utilización de los medios coactivos para hacer efectivos los créditos fiscales.

Si se entiende por sistema de conjunto de partes coordinadas para lograr determinadas metas, es posible concluir que las funciones de Recaudación, Fiscalización y Cobranza, constituyen el sistema operativo de la administración hacendaria.

Además de estas funciones esenciales, existen otras cuyo objetivo primordial es lograr que las primeras puedan desempeñarse con mayor eficacia; se hablaría entonces de un sistema normativo, dentro del cual se encuentran las funciones

de Complementación Legal, que provee las instrucciones necesarias a fin de lograr la máxima uniformidad en la aplicación de las normas y, la Programación y Sistemas de Trabajo, que consisten en dar a cada unidad de la administración, la estructura más conveniente para el desempeño de su función, precisarle las tareas, técnicas y sistemas de trabajo tendientes a la racionalización de esfuerzos y recursos, indispensable para lograr la mayor eficiencia de las funciones del sistema operativo.

Por otra parte, existen una serie de funciones que apoyan al sistema operativo, estas funciones se agrupan en el llamado Sistema de Apoyo, que se constituye con las siguientes funciones:

Registro de Contribuyentes, que consiste en la identificación de los sujetos de las diferentes obligaciones fiscales, Procesamiento Automático de Datos, que consiste en la ejecución de una secuencia sistemática de operaciones por medio de equipo electrónico denominado Computación, ejercido sobre los datos generados como consecuencia de las actividades que realiza una organización, con la finalidad de convertirlos en la información necesaria para la toma de decisiones. A esta función, se le ha denominado también, Informática, la cual podemos definirla como la ciencia del tratamiento automático y racional de la información y que tiene aplicación en un sinnúmero de fenómenos y actividades y, finalmente, la de Contabilidad y Estadística, cuya misión es la de verificar, clasificar y registrar las transacciones para producir y proporcionar la información que se estime necesaria para

fines financieros o económicos y en general, para medir la eficiencia del Sistema Operativo.

Así pues, es indudable que las funciones que forman los tres sistemas anteriores, tienen que actuar bajo una dirección determinada, pues no se trata de funciones autónomas en su operación, aunque puedan serlo para efectos del análisis de su contenido.

Es también necesario que estas funciones estén debidamente coordinadas, ya que una coordinación eficiente es fundamental para lograr una operación de tal característica. Del mismo modo, es fundamental a este nivel, la supervisión y evaluación del comportamiento de tales funciones para poder llegar a obtener el funcionamiento óptimo de la administración en su conjunto.

### III. La Recaudación.

Como ya se mencionó, esta función encamina sus acciones a percibir las contribuciones dentro de un régimen de cumplimiento voluntario, dado que en ella se resumen los propósitos de toda política tributaria adecuada, razón por la cual consideramos que esta viene a constituir la función más importante del sistema operativo de la administración hacendaria.

En este sentido, podríamos señalar lo que para tal efecto indicó el Ing. Eduardo Phillips Olmedo, en el sentido de que el proceso recaudatorio consta de cinco funciones clave, al establecer "el Modelo Integral de Recaudación", funciones que a saber son:

Apoyo a la Recaudación, cuyo objetivo es brindar el apoyo y servicio a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales así como registrar a éstos para efectos de control y servicio; Acción de Recaudación, cuyo objetivo es el de recibir y procesar todas las declaraciones presentadas por los contribuyentes en forma voluntaria o a consecuencia de los procedimientos administrativos establecidos para lograr la presentación de declaraciones de los que se encuentran omisos; asimismo, tiene por objetivo ejecutar el procedimiento administrativo correspondiente para lograr el cobro de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes que no hayan cumplido con sus obligaciones; Control de Obligaciones, la cual en términos generales deberá verificar si los contribuyentes obligados a declarar lo han hecho y el de constatar si los datos reportados se encuentran dentro de los parámetros de validez y calidad; la Revisión, la cual tendrá la finalidad de actuar sobre los contribuyentes cuya información presenta anomalías y dar seguimiento a los contribuyentes omisos, actuando en forma severa sobre aquéllos que hayan actuado en forma deshonesto y; finalmente, las Estadísticas, cuya misión será la identificación del entorno macro-económico y los efectos de las medidas fiscales sobre los diferentes sectores económicos con

base en técnicas modernas, así como proyectar su crecimiento. (39)

Dicho Modelo Integral de Recaudación, históricamente tiene su origen en el documento que el entonces Presidente de la República Mexicana, Lic. José López Portillo expuso ante la Nación durante la ceremonia de toma de posesión de cargo, el 1o. de diciembre de 1976, al señalar que la política fiscal que hasta el momento existía fuera "... complementada con nuevos avances en materia de administración fiscal, informática, control y capacitación a empleados y causantes con el propósito de combatir la evasión, que no sólo perjudicaba el interés general, sino que pone en desventaja a quien sí cumple con su país". (40)

Por lo ya expuesto, podríamos entender que la función de recaudación persigue particularmente, la percepción de los pagos de la obligación tributaria, pero en general debe contribuir a maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Así también, es importante señalar que los responsables o

(39) Ing. Eduardo Phillips Olmedo, Artículo titulado "Introducción al Modelo Integral de Recaudación", Investigación Fiscal, Segunda Epoca No. 4, Julio-Agosto 1982, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, S.H.C.P., México 1982, Pág. 34.

(40) C.P. Manuel Rodríguez Rocha, "Comentarios a la Transformación de la Gestión Tributaria", Investigación Fiscal, Op. Cit., Pág. 11.

involucrados en el desarrollo de dicha función, consideren en todo momento las restricciones o condicionantes de su labor, presentes en cualquier caso, como son por una parte, la tendencia generalizada del contribuyente al incumplimiento que es debido principalmente a la carencia de conciencia tributaria, deficiencias en la estructura del sistema tributario, falta de expedición administrativa y posibilidad de dejar de cumplir de modo impune; y por otra, la concentración de contribuyentes que sin abundar en las causas que la originan, trae como consecuencia que el monto más importante de los ingresos provenga de un número reducido de contribuyentes, que exista un alto número de contribuyentes de escaso interés fiscal, y aunado a este último, un alto costo de la recaudación proveniente de los pequeños contribuyentes.

Desde el punto de vista de la conducta del Fisco, la recaudación es una función esencialmente pasiva en cuanto a que toda su actuación se concreta o se limita a recibir el pago o entero de la obligación del contribuyente, esto significa que no realiza ninguna actuación para forzar una determinada conducta de aquél.

Por lo anterior, podemos pensar que el problema fundamental de la administración tributaria es acercarse al contribuyente para que éste pueda cumplir sus obligaciones, este problema podrá resolverse en diversas formas, ya sea con una adecuada red de oficinas recaudadoras de la propia administración, utilizando los servicios de la red bancaria, e incluso, recurriendo al uso del correo.

Sin embargo, no es suficiente que la administración se acerque al contribuyente, ya que para tener una recaudación eficiente, será también necesario que la oficina receptora esté organizada de tal forma que le permita la atención del contribuyente en un tiempo razonablemente breve.

En síntesis, las acciones de la administración hacendaria, se deberán encaminar a facilitar el cumplimiento del contribuyente, mediante la prestación de un servicio eficiente que cubra desde la presentación de la declaración, hasta la percepción efectiva del ingreso.

#### IV. El Sujeto Pasivo, proveniente de la Relación Jurídica Económica-Coactiva.

La obtención de recursos que el Estado se procura por conducto de las contribuciones, son derivadas de la sujeción existente por parte del sujeto activo, que el propio Estado tiene representado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sobre el sujeto pasivo de la obligación económica-coactiva, es decir, la existente entre el Fisco y el contribuyente. Dicha sujeción, se explica y fundamenta constitucionalmente en términos de lo establecido por el artículo 31, fracción IV, al mencionar que los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos que requiera el Estado, en la forma proporcional y equitativa que indiquen las leyes respectivas.

Por lo anterior, y para efectos del presente estudio, pasamos a considerar lo siguiente:

Los sujetos pasivos de que se trata, son señalados por el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, los cuales a saber son: Las personas físicas con capacidad de goce o contributiva y, las personas morales, consideradas como el conjunto de personas físicas o morales que se reúnen con un objetivo o fin común, sean éstas, entre otras, sociedades civiles no lucrativas o con un fin económico; de asociación civil no lucrativas y sin fin económico o sociedades mercantiles con fines lucrativos y fines económicos. Asimismo cabe agregar que el artículo 26 del ordenamiento de referencia, prevé la existencia de sujetos pasivos solidarios, responsables de los sujetos pasivos directos. Ahora bien, partiendo de la base que para que se dé la obtención de las contribuciones se requiere de la existencia de determinadas características, daremos paso al de observar lo que debemos considerar como el lugar en donde el sujeto pasivo está obligado a pagar.

Al respecto, se habla de una situación de residencia, en atención a lo que en tal sentido establece el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que en términos generales nos indica que serán obligados al pago, las personas físicas o morales residentes en el territorio nacional sin importar la fuente de riqueza de donde procedan.

Para tal efecto, el artículo 9o. del Código Fiscal de la Fe-

deración, nos señala lo que debemos considerar por residencia en los siguientes términos: A las personas físicas que "... hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país, (inciso a) de la fracción I)

Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun y cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción, (inciso b) de la fracción I)

A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional". (Fracción II)(41)

En este orden de ideas, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación nos señala que por domicilio fiscal, en el caso de las personas físicas, se entenderá el señalado en los siguientes supuestos: Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; cuando no se dé el supuesto anterior pero que

(41) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Págs. 9-10.

presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de dichas actividades, y en los demás supuestos, el lugar en donde se tenga el principal asiento de sus actividades. Y se entenderá como domicilio fiscal en el caso de las personas morales, el ubicado en los siguientes supuestos: Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios, el local en donde esté la principal administración del negocio en el país, o bien, el que éstos hayan designado. (42)

Lo antes expuesto, dado que resulta importante el saber cuál será considerado como domicilio fiscal del sujeto pasivo, a fin de estar en condiciones de determinar qué tipo de contribuciones se deberán pagar, en qué jurisdicción territorial se deberá pagar y esencialmente para que el Fisco como medida de control, sepa donde cobrarle al sujeto en cuestión, en caso de incumplimiento a sus obligaciones precedentes.

Ahora bien, no podemos olvidar que también existen otros sujetos pasivos diversos de las personas físicas y morales que deben aportar recursos al Fisco. Así pues, aparecen los Organismos Públicos cuyas características generales versan en el sentido de que son creados con el objeto de cubrir o cum-

(42) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Pág. 10.

plir funciones reservadas al Estado, y que se crean y se determinan por un Decreto y cuya administración queda a cargo de un funcionario nombrado por el propio Estado. Estos organismos contribuyen de la misma forma que las personas morales, cuya actividad es gravada a fin de evitar la competencia desleal de empresas similares de la iniciativa privada.

La Federación también deberá pagar contribuciones exclusivamente cuando así lo determinen las leyes, aspecto que queda debidamente fundamentado en términos de lo establecido por el artículo 1o., párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, Asimismo, y en términos del artículo 73, párrafo segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Federación, los Estados, Municipios y los organismos descentralizados, sólo serán obligados tributarios respecto a retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley. También son obligados fiscales, en relación al Impuesto al Valor Agregado, respecto a la traslación, cobro y pago del mismo, en términos de lo contemplado por el artículo 3o. de la Ley de referencia.

Asimismo, cabe indicar que en términos de lo contemplado en el artículo 1o., párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, los Estados Extranjeros no serán obligados fiscales cuando exista reciprocidad, es decir, por la existencia de acuerdos en este sentido, a contrario sensu, si son obligados.

Finalmente, y como se observa, nuestra Ley máxima guarda silencio respecto a la situación de los extranjeros en el sentido de contribuir a los gastos públicos, pudiéndose pensar que éstos no están obligados, sin embargo, tal supuesto no se presenta, toda vez que se les ha considerado obligados al pago de las contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios que el Congreso de la Unión, en uso de la facultad que le concede la fracción XVI del artículo 73 constitucional ha establecido, tal es el caso del Código Fiscal de la Federación o la Ley de Nacionalidad y Naturalización, estimándose que aun y cuando sobre este punto existe una laguna constitucional, los extranjeros sí están obligados al pago de las contribuciones, dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es también en igualdad de condiciones, se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, a fin de contribuir al gasto público.

#### V. El Registro Federal de Contribuyentes.

Es indiscutible el hecho de que el primer punto formal de contacto entre la administración hacendaria y los contribuyentes, se dé por conducto de la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Así, es a partir de este registro, donde la autoridad fiscal inicia su relación con todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, razón por la cual dicho registro deberá ser lo más preciso posible a fin de que el mismo permita tener un adecuado con-

trol de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones.

En este sentido Sergio Fco. de la Garza, lo define diciendo que "... es una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes, para el conocimiento de las modificaciones en las circunstancias más trascendentales de los propios causantes y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mismos". (43)

De la anterior definición se desprende, según nuestro parecer, que el registro de referencia, es un mecanismo de control por virtud del cual las autoridades hacendarias llevan a cabo una verificación del correcto cumplimiento de los diversos deberes fiscales de los sujetos pasivos o contribuyentes.

Por ello es conveniente el mantenerlo actualizado permanentemente, ya que de esto dependerá en gran parte el descargo del cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes cumplidos.

Lo anterior, dado que el universo de contribuyentes es tan amplio que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ve en la necesidad de establecer un padrón de aquellas personas

(43) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 504.

que devenguen periódicamente impuestos. Para tal efecto, éstos deberán solicitar su inscripción en el registro de referencia, a fin de que se les sea asignado una clave, la cual deberán citar en todo trámite efectuado ante las autoridades hacendarías.

El Registro Federal de Contribuyentes es pues; un instrumento de control de la Administración Hacendaria en México, por virtud del cual las autoridades fiscales verifican el correcto cumplimiento de los deberes fiscales, asignando una cuenta única a cada contribuyente.

Finalmente y luego de observarse todo lo hasta aquí descrito, no podemos perder de vista el hecho de que la Recaudación Fiscal viene a constituir el principal objetivo de la Administración Hacendaria, toda vez que ésta constituye la forma más sana de financiamiento de los gastos del Estado.

De esta forma, y a raíz de la situación actual que vive nuestro país, ha motivado que las autoridades fiscales tiendan a buscar acciones encaminadas a lograr una mayor recaudación. Por tal situación afirmar el término "Cumplir", según nuestro particular punto de vista, deberá observarse desde dos ángulos, a saber, el que los contribuyentes den cabal cumplimiento a sus obligaciones fiscales y, para las autoridades fiscales, el de tener un adecuado control de dicho cumplimiento; en tal sentido y para tal efecto, nos permitimos mencionar que un adecuado sistema recaudatorio deberá contener los siguientes aspectos:

Fomentar la participación voluntaria de los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de procedimientos administrativos simples, fluidos y eficaces, así como el de desarrollar sistemas efectivos para el seguimiento y control de contribuyentes que escapan a su obligación, sean éstos aquéllos morosos en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones declaradas, o bien, los que no declaran sus obligaciones de manera completa y, establecer fundamentos sistemáticos adecuados que permitan una evolución técnica del propio sistema de recaudación fiscal, en atención a modelos más complejos a la evolución de nuestro país, como lo sería el hecho de mantener el archivo maestro de contribuyentes, cuyo objetivo ha sido el de adecuar y controlar, a nivel nacional, el universo relevante de éstos.

Así pues, podemos decir que este archivo maestro, por denominarlo de alguna forma, es el que en nuestros días conocemos como Cuenta Unica, la cual contiene "los datos actualizados de los contribuyentes y sus relaciones activas con el Fisco", permitiéndose de esta manera, la existencia de una mayor presencia fiscal.

Es así como a partir de la Cuenta Unica del contribuyente, se inician las acciones que permitirán evaluar el comportamiento de los mismos e identificar su grado de cumplimiento. Como consecuencia de esto, se derivan las acciones que la administración hacendaria tiene a su disposición para propiciar y en su caso exigir el correcto cumplimiento de los causantes omisos o morosos.

En este orden de ideas, será el Centro de Procesamiento Nacional el encargado de llevar la cuenta de cada contribuyente, en el que se efectúa el registro de todas y cada una de las obligaciones frente al Fisco Federal, incluyéndose las correspondientes a impuestos federales delegados para su administración a los Estados de la Federación.

Con lo anterior y como un mecanismo importante de la Recaudación, se deberá fomentar una política fiscal adecuada, la cual contemple el obtener mayores ingresos a fin de que el financiamiento de los gastos totales, y en especial de la inversión pública, se base más en recursos propios y dependa menos de los ajenos, tal y como lo indica Armando Herreras en su texto "Fundamentos de la Historia del Pensamiento Económico", al referirse a la opinión de Hohn Maynard Keynes, el cual señala que "el Estado debe financiar las obras públicas con los ingresos que reciba de carácter fiscal preponderantemente, y no recurrir a la fácil pero peligrosa fórmula de expandir la deuda pública", (44) el superar las deficiencias en la legislación fiscal; el mejorar la administración y combatir la evasión así como el de imprimir mayor flexibilidad a la estructura fiscal mexicana, en los que se observen aspectos de equidad, eficiencia y armonización fiscales, evitándose de esta forma la existencia de vicios ancestrales de nuestro sistema recaudatorio, como lo es el de concentrar tal función en los pocos contribuyentes denominados cautivos.

(44) Armando Herreras, Fundamentos de la Historia del Pensamiento Económico, México 1980, Pág. 293.

## VI. La Evasión Fiscal y sus Consecuencias.

La fracción IV del artículo 31 constitucional señala como obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y la fracción VII del artículo 73 del mismo ordenamiento, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En tales condiciones, toda obligación tributaria, para su validez debe apoyarse en una ley de carácter general y debidamente sancionada, lo que constituye el principio de legalidad tributaria.

Las leyes tributarias que integran el derecho fiscal no difieren del resto de las normas jurídicas, ya que al igual que éstas, contienen mandatos de dar, hacer y no hacer, sin embargo, es menester aclarar que las normas fiscales son de derecho público.

Las leyes fiscales tienen por objeto procurar al Estado los medios económicos para realizar sus fines, su objetivo es la satisfacción de necesidades públicas, de ahí que éstas comprendan las reglas de las obligaciones fiscales, sus elementos constitutivos, régimen de ejecución, cumplimiento, extinción, formas de ejecución forzosa, etc.

La norma tributaria constituye un mandato imperativo si ordena alguna conducta, prohibitivo si impone una abstención u omisión, permiso si autoriza algo, punitivo si establece sanciones, exactivo, si determina preceptos sobre forma, lugar, cuantía, etc. La obligación fiscal, es una relación de derecho público nacida de la ley, mediante la cual el Estado exige coactivamente del contribuyente, el pago de una suma de dinero.

Cuando el contribuyente no cumpla con la obligación de dar, hacer o no hacer que le impone la norma fiscal, incurre en infracción y se sujeta a una sanción cuando la ley así lo dispone, de ahí que es requisito esencial que exista disposición expresa en la ley para que determinada conducta se considere infracción, dando lugar a una sanción.

Cabe hacer notar que la violación a la ley fiscal, en mayor o menor grado implica disminución del caudal de ingresos del fisco, entorpece la política fiscal y disminuye o paraliza las funciones del Estado.

El legislador, al establecer que determinado hecho u omisión constituyen infracción, pretende imponer el respeto a la norma, para asegurar de esa manera que la recaudación se realice conforme a la ley, sancionando a quienes incurren en tales violaciones.

La única excepción a la regla general lo constituye lo dis-

puesto en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito". (45)

Lo descrito, dado que el hombre por inclinación natural trata de escapar a la erogación que le impone el impuesto, es decir, a toda disminución de su patrimonio. Ahora bien, para conseguirlo, puede emplear diversos medios sin perjuicio de usar varios a la vez. De esta forma, aparecen dos figuras, a saber: la Evasión y la Elusión Fiscales.

Siguiendo este orden de ideas y en atención a lo que al respecto la doctrina menciona, podríamos considerar que como consecuencias de los impuestos habrán de tipo positivas y negativas. Para tal efecto, las positivas podrán ser aquellas como la incidencia, la percusión, el pago, la protraslación y la retrotraslación.

Por Incidencia podemos considerar, al momento final del impuesto que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravámen a otro tercero.

(45) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Pág. 70.

Por Percusión, podemos señalar que se encuentra donde la ley impone la exacción, o sea, cuando el contribuyente gravado por el legislador recurre a pagar el impuesto respectivo.

Al Pago de Impuestos se le puede considerar como el acto efectivo por medio del cual el contribuyente cubre totalmente la contribución a su cargo.

La Protraslación, es una forma de traslación de los impuestos consistente en incrementar el precio de los bienes y servicios, y la Retrotraslación, es concebida por la acción mediante la cual se pagan a menos costo los bienes y servicios.

Ahora bien y como ya lo habíamos señalado, existen las consecuencias negativas de los impuestos, las cuales son aquellas denominadas como la Remoción o Elusión y la Evasión Fiscales.

Por lo que toca a la Elusión, Raúl Rodríguez Lobato, señala que ésta "consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente a aquél en que debe aplicarse el tributo o más sim-

plamente absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la Ley". (46)

Por lo que a nosotros se refiere, podríamos simplificar tal definición señalando que Elusión Fiscal es el uso legal de refugios fiscales, excusas fiscales, paraísos fiscales o trucos fiscales con el objeto de no pagar impuestos.

En lo referente a la Evasión Fiscal, Pascual García Alba Iduñate, en su texto "La Evasión Fiscal en México", menciona que Sharma, lo define como "el uso de varias formas de medios ilegales que incluyen el ocultamiento o el subreporte del ingreso; la exageración de los gastos empresariales a través de adiciones completamente ficticias a las compras o inflando las cantidades realmente gastadas y a través del uso de exenciones y deducciones, no permitidas por la ley, a través del falseamiento de su verdadero carácter". (47)

Por su parte Rodríguez Lóbató define a la Evasión Fiscal, al señalar que ésta "se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir violatorias de la ley, ya sea por que realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena". (48)

(46) Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Ed. HARLA, México 1987, Pág. 70.

(47) Pascual García Alba Iduñate, La Evasión Fiscal en México, (Un estudio comparativo del ISIM con el IVA), UNAM-AZCAPOTZALCO, México 1982, Pág. 26.

(48) Raúl Rodríguez Lobato, IBIDEM.

Ahora bien, aún y cuando existe diversidad de definiciones de lo que debemos entender por Evasión Fiscal, hemos considerado que la definición empleada por Rodríguez Lobato, es bastante aceptable dado que la misma reúne requisitos tales como el hecho de indicar el sujeto susceptible del ilícito, el tipo legal y sobre todo, el indicar que su acción ilícita se observa en la existencia de un mandato que puede radicar en una acción de hacer o no hacer.

En este orden de ideas, cabe indicar que Enrique Moushovich Rothfel(49) señala que la evasión tiene sus principales causas en los siguientes aspectos:

Altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que trabaja; la inmoralidad administrativa; leyes injustificativas y oscuras que adolecen de equidad y proporcionalidad; falta de conciencia cívica en donde el evasor no se da cuenta del daño que tanto él como los que se encuentran en su condición, causan al país y; la falta de un adecuado control fiscal de los contribuyentes.

De igual forma, cabe señalar que la evasión fiscal, se presenta entre otros casos, en el Contrabando y el Fraude Fiscal.

(49) Moushovich Rothfel, Enrique. Artículo titulado "La Evasión Fiscal en México", Revista Contaduría Pública, No. 76, Vol. VII, Colegio de Contadores, México 1978.

Para tal efecto, podemos considerar al Contrabando como la acción de introducir o sacar del país mercancías de las cuales no se cubren los impuestos aduanales procedentes y, por lo que al Fraude Fiscal se refiere, debemos entenderlo por la acción de los contribuyentes tendiente a eludir, ya sea en forma parcial o total, el pago de los impuestos, utilizando para ello el engaño o los errores de la administración pública, siendo el aliciente para evadir al Fisco, en ambos casos y por lo general, las altas tasas aprobadas así como el de la existencia de desconfianza de las actuaciones de las autoridades hacendarias respecto al destino de los pagos erogados.

Así pues, podemos indicar que los impuestos con fuertes tasas, traen consigo el efecto inmediato de incrementar el contrabando y la defraudación fiscal, por lo que a contrario sensu, se observa la disminución notable de la evasión ilegal.

Por lo descrito, el pretender aumentar las tasas impositivas existentes, así como el de crear nuevos gravámenes sin prever la reacción de los contribuyentes e ignorar la situación económica de la fuente gravada y la actual del país, conlleva a un fracaso seguro las finalidades de la reforma y disminución en el número de los contribuyentes honestos.

Por lo tanto, podemos señalar que sea cual fuere la forma de evasión que se diere, éstas constituyen un obstáculo y un potente freno a la actuación de la clase dirigente del Es-

tado, toda vez que tienden a desordenar los planes de la distribución de las contribuciones y a reducir aquel influjo de riqueza con que el Estado en su carácter de ente público, contaba a fin de llevar a cabo las redistribuciones que se proponía.

Asimismo y por todo lo antes descrito, validamente podemos establecer que independientemente del efecto económico de la estructura hacendaria sobre el total de la población, la insuficiencia de los ingresos ordinarios para financiar el gasto, se ha debido a una insuficiente administración fiscal.

Esta deficiencia ha tenido como causas principales la falta de responsabilidad fiscal de los contribuyentes respecto de sus obligaciones, lo cual motiva evasión y elusión fiscales, el burocratismo entendido como un vicio que se ha acrecentado a través de los años; la escasa capacitación del personal que ingresa a la administración hacendaria; cierto grado (por así decirlo) de corrupción o inmoralidad no generalizada, en algunas oficinas recaudadoras de impuestos y en ciertas dependencias que dan "solución" a los conflictos entre la población y el Fisco y, finalmente, la más grave, la poca presencia fiscalizadora sobre el universo de los contribuyentes.

Finalmente y aun y cuando en nuestro país, no se cuentan con estudios profundos sobre la evasión fiscal, la cual queremos pensar existente en grandes proporciones, cabe señalar que

no cabe duda que en muchos casos las mismas leyes fiscales propician la falta de un adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en tanto que en otros la causa de la poca recaudación se debe a la ineficacia administrativa y la inmoralidad tanto de los contribuyentes como de algunas autoridades fiscales, que combinadas entre sí, buscan que los impuestos pagados sean en menor proporción a los correspondientes, afectando de esta forma y de manera incuestionable, las finanzas del Estado Mexicano.

**CAPITULO CUARTO**  
**LA FISCALIZACION AL CONTRIBUYENTE EN MEXICO**

## CAPITULO CUARTO

### LA FISCALIZACION AL CONTRIBUYENTE EN MEXICO

#### I. Introducción.

En todos los países del mundo sea cual fuere su filosofía o estructura, presupone la existencia de un gobierno encargado de administrar la política económica, la administración de sus riquezas y la prestación de servicios y creación de infraestructura para el desarrollo de los propios países.

Por lo tanto, los gobiernos a fin de llevar a cabo estas funciones, se ven obligados a utilizar los recursos financieros, humanos y materiales que les permita efectuar una adecuada función. La utilización de tales recursos, implican la existencia de gastos, mismos que se identifican como Gasto Público. Por lo anterior, resulta admisible entender que el efectuar el gasto público infiere la existencia de fondos afectos a dicho gasto.

En un estado de derecho como lo es el existente en nuestro país, el Gobierno Federal cuenta con diferentes medios que le permiten obtener recursos necesarios que tengan por obje-

to dar cumplimiento a sus diversas finalidades planteadas, en este orden de ideas, el documento que más claramente nos puede presentar estos medios, es el denominado como la Ley de Ingresos.

Así, podemos señalar que de los diversos ingresos mencionados en el ordenamiento citado, el de las entidades del sector paraestatal no representan una fuente de ingresos que permitan hacer frente a la función gubernamental, es decir, existente por el carácter participativo del Estado y que tienen una etiqueta que los identifican y aplican al gasto y subsistencia de dicho sector.

Por otro lado, los financiamientos vienen a representar recursos obtenidos de la Banca Nacional e Internacional que permiten complementar los ingresos del Gobierno Federal y poder hacer frente a sus necesidades.

Por lo expuesto, válidamente procede mencionar que de los diversos ingresos contemplados en la Ley de Ingresos, las contribuciones vienen a constituir el 50% de las fuentes de ingresos del Gobierno Federal, mismas que se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación, así como los medios con que dispone el Estado a fin de captar los recursos para hacer frente a las necesidades de la colectividad.

Por tal razón, y toda vez que los contribuyentes están obligados al pago de las contribuciones siempre que adquieran su

conducta a lo contemplado en los supuestos que prevén las leyes relativas, obligación que en muchos casos no es cubierta, dan origen a la facultad del Estado relativa a vigilar que dichos contribuyentes realicen con oportunidad y cantidad requerida; el pago de sus obligaciones, facultad que denominaremos como de "Fiscalización".

## II. Concepto y Niveles de Fiscalización en México.

En la actualidad y dada la situación por la que atraviesa el país, la reforma administrativa ha sido una de las tareas fundamentalmente propuestas, cuyo propósito ha sido generar y desenvolver sistemas, mecanismos y prácticas administrativas que permitan programar las acciones y recursos necesarios para el cumplimiento de las directrices y prioridades del desarrollo propio del Estado Mexicano, ya que no podemos olvidar que el objeto de la función administrativa del Estado es lograr la satisfacción de las necesidades de la colectividad y que para tal fin va creando órganos y procedimientos necesarios, mismos que se encuentran sujetos siempre a un orden jurídico.

En este orden de ideas, se ha procurado ajustar a la Administración Pública Federal; así y a manera ejemplificativa, tenemos la existencia de una nueva Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; la creación como Secretaría de Estado de la Contraloría General de la Federación, etc.,

acciones todas que se encuentran relacionadas con las actividades y políticas de la Fiscalización Federal.

De esta forma, hablar de la Fiscalización, es hablar de una amplia gama de acciones, sin embargo, podemos indicar que ésta se encuentra esencialmente relacionada con el fortalecimiento del ingreso federal que deberá cubrir el egreso respectivo.

Asimismo, podemos indicar que la Fiscalización vigila el empleo adecuado de los ingresos públicos y la debida observancia que de las disposiciones fiscales deben acatar los sujetos pasivos de la relación económica-coactiva ejercida por el Estado.

Por lo anterior, y dadas las diversas circunstancias en que en la actualidad se encuentra el Estado Mexicano, pudiéramos aseverar que la función de fiscalización ha cobrado la importancia que no había tenido en otros tiempos, lográndose así, y con la ayuda de diversos instrumentos, que se obtenga el mayor control posible en las relaciones de nuestro propio Estado, ya sea actuando con su potestad pública o en su carácter privado.

Asimismo, podemos señalar que en nuestro país existen tres tipos o niveles de fiscalización, a saber: El ejercido por el Poder Legislativo por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda, Órgano técnico de la H. Cámara de Diputados, fis-

calización que se ejerce sobre el Poder Ejecutivo; el ejercido al Poder Ejecutivo por él mismo, realizada en forma directa por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y, el que se ejerce por conducto del Poder Ejecutivo por conducto de diversas dependencias y entidades, sobre los sujetos pasivos de la obligación económico-coactiva.

Al respecto, este último nivel de fiscalización se encuentra representado esencialmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y órganos dependientes de esta como lo son la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, Administraciones Fiscales Federales y Oficinas Federales de Hacienda; asimismo, tenemos la realizada por el Departamento del Distrito Federal, por conducto de la Tesorería del D.F. y; los organismos fiscales autónomos como lo son el IMSS e INFONAVIT.

Según el tratadista Alfredo Adam Adam, la fiscalización "es la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y el apego a Ley".(50)

De la definición anterior, podemos considerar que la fiscalización es el medio por virtud del cual el Estado mantiene

(50) Alfredo Adam Adam y Guillermo Becerril Lozada, La Fiscalización en México, UNAM, 1a. Edición, México 1986, Pág. 7.

un adecuado control de todas sus actividades y funciones, realizadas en ejercicio de ambas características, es decir, de carácter público o privado.

De igual forma es conveniente mencionar que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal hace alusión a aquellas atribuciones conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aunque a manera aclaratoria es necesario mencionar que también lo efectúa en el caso de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, ambas dependencias relacionadas con la función de fiscalización.

Lo anterior, dado que indiscutiblemente es un hecho que la función de fiscalización se centra en el Poder Ejecutivo, en razón de ser éste el que tiene a su cargo la función de administrar los fondos y recursos públicos.

### III. La Fiscalización dentro del Marco de la Administración Hacendaria.

Partiendo de la base que para Antonio Jiménez G., la fiscalización "... o inspección, como algunos prefieren denominarla tiene por fin el verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales con el objeto de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conforme a derecho", (51) y a fin de estar en condiciones de saber respecto de la

(51) Antonio Jiménez G., Op. Cit., Pág. 365.

naturalidad y contenido de la fiscalización, sus formas y modalidades, es necesario referirla y considerarla dentro del marco general de la administración hacendaria, es decir, la fiscalización tendrá que ser explicada partiendo de la base de su función y entendida como una de las funciones inherentes a la administración hacendaria.

En este orden de ideas, es necesario hablar de la Administración Hacendaria, la cual y como ya lo señalamos anteriormente, podemos considerarla como el conjunto de órganos y funciones incluidos en el ámbito de la administración pública, cuya finalidad es la de lograr un adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales existentes.

Ahora bien, cabría mencionar que dentro de un estado en que las obligaciones y deberes fueran cumplidos adecuada y oportunamente, reducirían al mínimo las funciones encomendadas a la administración hacendaria, sin embargo, la realidad nos demuestra lo contrario, razón por la cual se viene a constituir en un imperativo la necesidad de que se dé la presencia de las autoridades hacendarias a fin de lograr obtener el cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, utilizando para ello un sin fin de medios y procedimientos que deberán estar sustentados y motivados en estricto apego a un orden de derecho.

Así pues, el objetivo ideal de la administración hacendaria lo viene a constituir el lograr conducta tal en los contri-

buyentes, que se logre el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes fiscales.

Ante la realidad y ante la dificultad de momento de lograr la meta citada, se origina y como ya se había señalado, que las autoridades respectivas tengan que elaborar sistemas de administración que conduzcan al objetivo en comento, o sea, el lograr tender hacia el avance progresivo en tal sentido.

Sin embargo y expuesto lo anterior, no se pretende decir que la función de administración hacendaria no podría influir en la misma, más si queremos señalar que dicha administración no puede actuar en forma determinante.

De esta manera y en forma ejemplificativa podemos considerar como factores que intervienen en la conducta de los contribuyentes, los siguientes:

La Educación.- Al respecto cabe comentar que sin lugar a dudas en una sociedad carente de formación cultural y cívica, poco puede lograrse por el camino de la perfección en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, dado que en el primer caso se observan grandes dificultades que la incultura y el analfabetismo implicarían para el conocimiento y observancia de las obligaciones y, en el segundo caso, debe indicarse que es tal el grado de ausencia de la educación cívica, que viene a constituir en la mayoría de

los casos, el gran obstáculo para el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales,

**Las características del Sistema Tributario.**- El sistema impositivo tanto en su concepción como en su concreción en las normas jurídicas, deberán contener características que logren facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales plasmadas en las mismas ya que en su defecto y dada la incertidumbre, la inseguridad e incomprensión de las mismas, origina su incumplimiento,

**La Fluidex de la Administración.**- Resulta incuestionable el hecho de que a mayores dificultades y obstáculos burocráticos, sea menor la proporción de los contribuyentes en cumplir con sus obligaciones fiscales. Al respecto es necesario que la administración hacendaria observe los mecanismos que se requieran a fin de lograr que los sistemas de administración precedentes garanticen el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales con un mínimo de molestias para los sujetos pasivos de la relación económico-coactiva.

Por lo ya descrito, válidamente podemos señalar que el objeto ideal que persigue toda administración hacendaria guarda relación con el hecho de lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes de los contribuyentes; que existen factores que condicionan y orientan la conducta de los mismos y que no en todos los casos son controlables por la administración hacendaria.

Asimismo, se observa que otro factor que explica en gran medida la conducta del contribuyente ante lo fiscal, es el desconocimiento parcial o total y en ciertos casos el analfabetismo que en dicha materia existe, razón por la cual y aunado a lo que se pudiera lograr por conducto de la amplia difusión de las normas jurídicas respectivas, mucho queda por realizar en cuanto a lo que a simplificación administrativa se refiere.

Independientemente de lo ya comentado, aun y cuando se debe guardar una gran relación, la Administración Hacendaria, como anteriormente se comentó, tiende a realizar una serie de funciones operativas que aun y cuando a nivel mundial pudieran variar, por lo general son tendientes a la recaudación, fiscalización y cobranza, auxiliados con funciones de apoyo como las de complementación legal, registro de los contribuyentes y la función estadística.

#### IV. La Fiscalización y sus diversos Instrumentos. (Facultades de Comprobación)

La eterna necesidad y justificación de la fiscalización dentro de toda administración hacendaria, se observa por la naturaleza del ser humano consistente en incumplir con sus obligaciones y deberes fiscales.

La fiscalización comprende diversidad de acciones realizadas por las autoridades hacendarias, las cuales tienen como fi-

nalidad el obtener una serie de metas intermedias que juntas buscarán lograr el cambio en la conducta de los contribuyentes incumplidos.

Así, Raúl Rodríguez Lobato en su texto "Derecho Fiscal", hace referencia a que en opinión de Roberto Alvarez, (52) las facultades de comprobación en forma inmediata tienden a crear la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de buscar que cumpla cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento, y de manera mediata, buscar alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

En este sentido, es normal el hecho de que las leyes fiscales con el objeto de poder controlar una recaudación, señalen diversas obligaciones fiscales de tipo formal a cargo de los contribuyentes relativas a algunos trámites administrativos, las cuales deberán cumplirse dentro de los plazos establecidos y cuyo incumplimiento da pauta a la existencia de una infracción cuya sanción también se encuentra prevista en la misma.

A manera ejemplificativa de este tipo de obligaciones podemos mencionar la que guarda relación con el hecho de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes cuya obligación queda prevista en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; de igual forma, el artículo 14 y siguientes

(52) Raúl Rodríguez Lobato, Op. Cit., Pág. 213.

del Reglamento del citado ordenamiento precisa la obligación de presentar ante el Registro en cuestión los avinos respectivos. En este caso, el procedimiento finiquitará con el hecho de cumplir con dicha obligación formal.

En lo referente al cumplimiento de una obligación fiscal sustantiva, se pueden establecer dos momentos, a saber, el de la determinación y el del pago.

Por lo que toca a la determinación, en nuestros días se ha establecido la regla de la autodeterminación, es decir, que sea el contribuyente quien determine lo que ha de pagar. En este orden de ideas, el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación establece que corresponderá a los contribuyentes el determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en sentido contrario. Para efectos de que sea la autoridad quien lo determine, el propio artículo 60. establece que los contribuyentes proporcionaran la información solicitada dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

En lo relativo al pago, y para efectos de la autodeterminación de las contribuciones, el contribuyente deberá presentar su declaración en la época de pago procedente, o sea, de acuerdo a lo establecido por la Ley respectiva, lo cual es variante dada la naturaleza de la contribución.

Si la determinación se llevó a cabo por las autoridades fis-

cales por así establecerlo la ley o por ser el resultado de ejercer sus facultades de comprobación (Revisión de Declaraciones, Dictámenes sobre Estados Financieros y Visitas Domiciliarias), el plazo para el pago deberá computarse a partir de la fecha en que surta sus efectos la notificación correspondiente.

Siguiendo este orden de ideas, podemos señalar que estas facultades que ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto, entre otros órganos, de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal o de la Dirección General de Aduanas, en su caso, se le han denominado "Facultades de Comprobación".

En este sentido y en atención a lo establecido por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se le han concedido diversas facultades de comprobación a las autoridades fiscales, entre las cuales se encuentran las de llevar a cabo revisiones a las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por Contador Público sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como el de practicarse visitas domiciliarias a los contribuyentes, a responsables solidarios o a terceros que guarden relación con éstos, a fin de llevar a cabo la revisión a su contabilidad, bienes y mercancías.

En lo que a la revisión de declaraciones atañe, no es otra cosa más que el análisis y estudio que de los datos conteni-

dos se realiza, a fin de verificar fehacientemente su veracidad.

Por lo que a la revisión de dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere, no es otra cosa más que la posibilidad que el contribuyente tiene en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y en el sentido mencionado. Dicho dictamen gozará de la presunción Juris Tantum de certeza.

Para tal efecto y a manera de una breve explicación podemos señalar que dicho dictamen deberá ser formulado en términos de las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como de acuerdo a las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia y sobre todo imparcialidad profesional del Contador Público, del trabajo que desempeña y de la información que rinda como resultado del mismo y finalmente, el que adjunte a su dictamen, un informe pormenorizado sobre el estado que guarda la situación fiscal del contribuyente on el que se consignan, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale para tal efecto el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, las autoridades fiscales tendrán como facultad, el de estudiar y analizar el dictamen emitido, pudiendo requerir información y documentación complementaria al Contador Público o al propio contribuyente, a fin de constatar

que el mismo fue formulado atendiendo a los requisitos establecidos en Ley.

Asimismo y a manera de comentario sin que para ello pretendamos introducirnos de manera amplia y concienzuda, podemos señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé en forma expresa el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un Contador Público particular autorizado por la autoridad fiscal para la formulación de un dictamen y su relación con el cumplimiento de sus obligaciones correspondientes, ya que dicho derecho se encuentra establecido en forma tácita en el artículo 42, fracción IV, el cual establece la facultad de comprobación del fisco respecto del dictamen y, el artículo 52, el cual establece cuál será la eficacia jurídica del dictamen.

De igual forma, aun y cuando a suplencia de su no observancia expresa en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento prevé cuando se consideran iniciadas las facultades de comprobación en relación con el dictamen del Contador Público, ninguno de los ordenamientos citados prevé el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de facultades de comprobación, ni se menciona la posibilidad de dar al contribuyente la oportunidad de intervención dándosele a conocer el resultado de la comprobación, formular aclaraciones, etc., contraviniéndose de esta forma lo que en tal sentido se encuentra plasmado en nuestra Carta Magna, conocido como "Garantía de Audiencia".

Ante tal situación, se observa que en la práctica y para estos efectos, se sigue un procedimiento similar al de aplicabilidad de las visitas domiciliarias, razón por la cual no podemos dejar de señalar, que ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria al respecto, resulta que el proceder de las autoridades fiscales en tal sentido, es muy cuestionable.

En lo referente a las visitas domiciliarias y toda vez que serán objeto de un análisis más profundo en el capítulo posterior, nos concretaremos a señalar por el momento, que estas constituyen una forma más por conducto de las cuales las autoridades fiscales logran ejercer sus facultades de comprobación encaminadas a lograr el verdadero cumplimiento de las obligaciones fiscales de todo contribuyente.

Por lo descrito con antelación, podemos considerar que la fiscalización tiene sus objetivos intermedios, tales como el de lograr la identificación de los contribuyentes, detección de incumplimientos de deberes y de las obligaciones, así como el de detectar incorrecciones y falsos datos en las declaraciones.

De esta forma y por lo que a la identificación de los contribuyentes respecta, podemos indicar que las autoridades hacendarias antes de poder lograr medir los grados de evasión, buscarán identificar a todos los contribuyentes, para lo cual tendrán que disponer de registros confiables. El objetivo consistirá en actualizar la información a efecto de

que el universo de los contribuyentes indentificado sea similar al de los contribuyentes en su conjunto;

Una vez identificados los contribuyentes, las autoridades fiscales se darán a la tarea de verificar el cumplimiento de los deberes y obligaciones formales de aclarar o presentar avisos, etc., dándose de esta forma cumplimiento al segundo objetivo intermedio citado.

En tercer lugar, podemos indicar que una vez que los contribuyentes han cumplido con sus deberes y obligaciones formales, corresponderá a las autoridades fiscales descubrir las incorrecciones y falsedades contenidas en las declaraciones, constituyéndose de esta forma el tercer objetivo intermedio al que podemos denominar como el de conocer las incorrecciones y falsedades en las declaraciones.

La meta primordial de este tercer objetivo intermedio, está encaminado más que nada a eliminar o al menos reducir la brecha que existe entre los contribuyentes que declaran y los que lo realizan correctamente.

De igual forma, es conveniente señalar que si bien es cierto resulta titánico el querer que la función de fiscalización en forma directa abarque a la totalidad de contribuyentes, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los mismos, las autoridades fiscales han adoptado criterios encaminados a elegir y utilizar mecanismos de selección,

tales que los sujetos fiscalizados contengan características mismas que permitan que la acción fiscalizadora origine la consecuencia deseada tanto en el revisado como en el resto de los contribuyentes.

En este orden de ideas, es indiscutible el aseverar que la fiscalización también persigue objetivos mediatos e inmediatos, considerando mediate el reducir al máximo posible, la evasión del contribuyente y provocando en él un cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes.

De igual manera y en forma inmediata, las autoridades fiscales pretenden detectar la posible evasión y proceder a determinar y liquidar las contribuciones omitidas para finalmente cobrar y recaudar dichos ingresos con sus accesorios procedentes.

Asimismo, es importante señalar una vez más, que la función fiscalizadora se constituye como elemento fundamental que coadyuva a la eficacia de la administración hacendaria, condicionando su actuación a crear sensación de riesgo en el contribuyente que propicie el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los mismos.

En este sentido, la problemática que ha enfrentado hasta nuestros días la función fiscalizadora es la mínima presencia ante los contribuyentes, el éxodo de personal califi-

cado, paraísos fiscales en ciudades y giros de la economía, así como la economía subterránea.

Para combatir con eficacia y eficiencia la evasión fiscal, es necesario el concurso de las acciones de fiscalización de las entidades federativas y de los diferentes organismos fiscales autónomos conjuntamente con la federación, mediante el cruce de información y coordinación de esfuerzos que permitan desarrollar mecanismos que identifiquen al contribuyente evasor.

Finalmente, cabe mencionar que se debe tener por cierto que fundamentalmente los objetivos de cualquier sistema de fiscalización serán el de lograr la presencia de la autoridad fiscal en el englomerado de contribuyentes de su respectiva jurisdicción y, supervisar el acatamiento de los contribuyentes a todas sus obligaciones impositivas, tanto las adjetivas como las sustantivas, para en su caso, compelerlos a su cumplimiento, ya que cuando la desviación en el parámetro razonable de cumplimiento denota irregularidad grave, es preciso una actuación más drástica por parte de la administración hacendaria. Lo descrito, dado que ésta es la situación a encarar actualmente, porque tanto la evasión como la elusión fiscales en nuestro ámbito fiscal, están tomando avisos de permanencia.

V. La Subsecretaría de Ingresos y el Control al Contribuyente en México.

Una vez que ya señalamos lo que debemos considerar como Fiscalización, su naturaleza, contenido, niveles de fiscalización y los diversos instrumentos de fiscalización de los que se sirve la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (previo comentario de tratar más a fondo lo referente a las visitas domiciliarias), a fin de lograr una mayor y óptima captación de ingresos encaminados al hecho de que el Estado subsane por tal conducto sus necesidades colectivas, resulta necesario hacer notar la existencia de aquellos organismos dependientes de la citada Secretaría de Estado, encargados de tal función.

En este orden de ideas y en atención a lo que al respecto nos señala el artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes";(53) asimismo, el artículo 16 del mismo ordenamiento determina que el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado, será expedido por el Ejecutivo Federal en el cual serán determinadas las atribuciones de sus Unidades Administrativas.(54)

(53) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Pág. 21.

(54) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Págs. 11-12.

De esta manera, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prevé la existencia de una Subsecretaría de Ingresos.

Al respecto, cabe comentar que dicha Subsecretaría adopta tal denominación en el año de 1959 ya que anteriormente se denominaba Subsecretaría de Impuestos; esta Subsecretaría tal y como actualmente la conocemos tiene como objetivos básicos el de establecer una estrecha y eficaz coordinación entre los organismos que la conforman, así como el de ser fuente de información para que los contribuyentes conozcan todo lo relacionado con sus derechos y obligaciones referentes a la Administración Hacendaria. (55)

Ahora bien, de la Subsecretaría en cita, dependen diversos órganos encargados de la realización de sus objetivos básicos citados, dentro de los cuales y para efectos del presente estudio, encontramos a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y las Administraciones Fiscales Federales.

a). Con relación a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, cabe comentar lo siguiente:

Previamente a la creación de esta Dirección, la función de investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, estaba encomendada a las

(55) Manual de Organización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1988.

llamadas "Juntas Calificadoras", no existiendo en ese entonces un organismo que llevara el registro de los Contadores Públicos autorizados para dictaminar para efectos fiscales.

Con fecha 21 de abril de 1959, el entonces Presidente de la República, Lic. Adolfo López Mateos, expidió un Decreto por el cual se crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, dependiente de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.).

Las funciones que le fueron asignadas por el Titular del Poder Ejecutivo Federal, consignadas en el artículo 16, párrafo segundo constitucional son las siguientes: Investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; llevar el registro de Contadores Públicos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar los efectos fiscales de los estados financieros de los contribuyentes.

Esta última función fue un paso importante en el efecto de fiscalización, pues dio crédito a la opinión de los Contadores Públicos, emitida sobre los estados financieros de los contribuyentes y sus obligaciones fiscales.

El 10 de abril de 1967 el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20., fracción IV, derogó el Decreto que dio origen a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, sin embargo, el artículo 30. transitorio del mismo ordenamiento le facul-

tó a seguir ejerciendo su competencia y sus facultades conferidas, mientras entrara en vigor el Nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P.

Con fecha 4 de junio de 1971, el Presidente de la República, Lic. Luis Echeverría Álvarez, expide el Reglamento de Funcionamiento de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, que entró en vigor el 14 de junio de 1971.

La Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, apoyándose en el Reglamento que entró en vigor el 16 de marzo de 1972 y de acuerdo con el artículo 3o. del citado Reglamento de Funcionamiento, llevaría a efecto las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente, según lo dispone así el Acuerdo 101-140 del Secretario de Hacienda y Crédito Público de fecha 16 de marzo de 1972, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 del mismo mes y año.

En esa época cuando en cumplimiento a la Reforma Administrativa, auspiciada por el Presidente de la República Lic. Luis Echeverría Álvarez, esta Dirección inicia la reestructuración de su organización, así como su expedición, creándose 20 Delegaciones en el interior de la República y 4 en el Distrito Federal, que constituyeron la base de las Administraciones Regionales integradas en la actualidad.

Posteriormente y con Acuerdo Secretarial, de fecha 25 de ju-

nio de 1975, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, delega en las Administraciones Fiscales Regionales algunas de sus facultades, conservando entre otras facultades la de autorizar la inscripción y llevar el registro de Contadores Públicos para efectos de formular dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes en relación con sus declaraciones fiscales, así como amonestar o aplicar en su caso a dichos Contadores, las sanciones procedentes. (Penúltimo párrafo del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación. - Fracción IV del artículo 26. del Acuerdo Secretarial citado)

Con fecha 10. de enero de 1977, entra en vigor la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual en su artículo 31 señala los asuntos a cargo de la S.H.C.P., y entre ellos, los relativos a Auditoría Fiscal Federal.

El 23 de mayo de 1977, se expidió el Reglamento Interior de la S.H.C.P., mismo que prevé el cambio de denominación de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal a Dirección General de Auditoría Fiscal dependiendo directamente de la Subsecretaría de Ingresos; asimismo, establecía el citado Reglamento en su artículo 57, las funciones a cargo de la Dirección General de Auditoría Fiscal.

Con Acuerdo Secretarial No. 101-240 de fecha 24 de mayo de 1977, la Dirección General de Auditoría Fiscal cambia de adscripción, pasando a depender de la Subsecretaría de Inspección Fiscal.

Según Acuerdo 101-389, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 19 de septiembre de 1977, por el que se delegan facultades en los funcionarios de las Unidades Administrativas Regionales de la S.H.C.P., se señala que en el Distrito Federal, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, sería la única facultada para ejercer sus funciones que le confiere el artículo 57 del Reglamento Interior de la S.H.C.P.

Las facultades que tenían las Administraciones Fiscales Regionales de fiscalización, serían ejercidas por las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal, dependientes directamente de la Subsecretaría de Inspección Fiscal (actualmente extinta); dichas facultades estaban contenidas en el Acuerdo antes mencionado.

El 14 de junio de 1979, mediante Acuerdo Secretarial No. 101-380, se adscribe nuevamente la Dirección General de Auditoría Fiscal, a la Subsecretaría de Ingresos.

El 31 de diciembre de 1979, se publica en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., vigente a partir del 1o. de enero de 1980 y que en su artículo 2o. señalaba la creación de la Dirección General de Fiscalización, misma que sustituye a la Dirección General de Auditoría Fiscal.

Mediante Acuerdo Secretarial No. 101-27 de fecha 18 de enero

de 1980, publicado el 23 del mismo mes y año, se delegan facultades a favor de las Unidades Regionales de la S.H.C.P.

De igual forma, con Acuerdo número 101-285, del 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 20 del mismo mes y año, se deja sin efectos el Acuerdo 101-27 citado anteriormente, y en congruencia con las adiciones a los artículos 59, 60, 61 y 62 del Reglamento Interior de la S.H.C.P., relativo a los órganos de fiscalización y su esfera de competencia, se especifican las facultades que se delegan en los funcionarios de la S.H.C.P., que se indican; se adscriben orgánicamente las Administraciones Fiscales Regionales, señalándose el número, la circunscripción territorial y la sede de las Unidades Administrativas Regionales de la propia Secretaría, en donde se ejercerían las facultades delegadas.

En el artículo 2o., fracción II del Acuerdo citado, se detallaban las facultades que se delegaban en los funcionarios de la Dirección General de Fiscalización.

Con Acuerdo Secretarial No. 101-161, expedido el 7 de mayo de 1982, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 14 del mismo mes y año, se modificó el contenido del Acuerdo 101-285 anteriormente citado, relativo a la Delegación de Facultades de las Administraciones Fiscales Regionales.

Ahora bien, es conveniente señalar que con fecha 24 de agosto de 1983, considerando que las reformas a las Leyes Orgánicas de la Administración Pública Federal, del Banco de México y la expedición del nuevo Código Fiscal de la Federación, de la Ley de Planeación, de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito y otras de igual importancia, hicieron necesario un nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., en el que se establecieron las facultades de los servidores públicos, la competencia de las diversas unidades administrativas de la misma y una terminología congruente con las nuevas disposiciones legales; asimismo, dicho Reglamento Interior, en sus artículos del 60 al 63, señalaba la competencia de la Dirección General de Fiscalización y de las Direcciones que la integraban. El Reglamento en cuestión fue publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 26 de agosto de 1983, que abrogó en su artículo 2o. transitorio el Reglamento Interior de la S.H.C.P., de 28 de diciembre de 1979, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año.

En la fecha inmediata anterior, fue de igual forma publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Acuerdo Secretarial No. 101-596 de fecha 24 de agosto de 1983, en el que en su fracción III del artículo Único, se adscribe orgánicamente a la Subsecretaría de Ingresos, la Dirección General de Fiscalización.

También es conveniente señalar que mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, de fecha 19 de agosto de 1985, habiéndose señalado los mismos considerandos que el de

la publicación anterior (26 de agosto de 1983), el Presidente de la República Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, expidió el nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., quedando de esta forma abrogado el anterior de fecha 28 de diciembre de 1979, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año; éste último, en términos de lo establecido por el artículo 2o. transitorio del Reglamento en cuestión.

Finalmente, mediante publicación del Diario Oficial de la Federación de fecha 22 de marzo de 1988, se abroga el Reglamento Interior de la S.H.C.P., del día 24 de agosto de 1983 publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 del mismo mes y año, en términos de lo establecido por el artículo 2o. transitorio del nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., y éste a su vez, es abrogado por el publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de enero de 1989.

De esta manera y de acuerdo con el artículo 65, fracciones VIII, IX y X del nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., se establece como competencia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, en términos generales, el de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros relacionados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal, con excepción de los aduanales, cuya competencia corresponderá a la Dirección General de Aduanas.

Asimismo y de manera complementaria, podemos señalar que el nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., en sus artículos 65, 66, 67, 68, 69 y 70, señalan en forma específica los asuntos que serán competencia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, así como las Direcciones que la integran, siendo éstas las siguientes: La Dirección de Programación de Auditoría y Revisión Fiscal; la Dirección de Revisión de Declaraciones; la Dirección de Revisión de Dictámenes; la Dirección de Auditoría Fiscal y; la Dirección de Liquidación.

En la misma fecha de publicación del nuevo Reglamento Interior de la S.H.C.P., se adscribe orgánicamente a la Subsecretaría de Ingresos, tanto a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal como a las Administraciones Fiscales Federales.

Asimismo, se observa que en el Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de marzo de 1988, se hace referencia a la existencia del Acuerdo Secretarial Delegatorio de Facultades a Servidores Públicos de la S.H.C.P., mediante el cual dejan sin efectos los Acuerdos Secretariales números 101-285, 101-620 y 101-847, de igual forma, este Acuerdo contempla en su artículo 2o., fracción I, las facultades que se delegan a los funcionarios de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.

Una vez observado lo anteriormente establecido, y partiendo de la idea de que tanto las personas como los países, sus

instituciones, organizaciones y dependencias en general, empresas y asociaciones, etc. evolucionan, cabe señalar que la hoy Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, misma que inició en el año de 1959 bajo el nombre de Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, no ha sido la excepción, ha evolucionado y dado algunos frutos; proporcionó los cimientos de las Administraciones Fiscales Federales, últimas que ahora cubren gran parte del país, buscando lograr una imagen de vigilancia; se ha adaptado a las políticas de fiscalización dictadas por la S.H.C.P., y en general a las reformas administrativas del Gobierno Federal, ejerciendo las facultades que le han sido delegadas para llevar a cabo, en grado óptimo, sus objetivos.

b). Por lo que atañe a las Administraciones Fiscales Federales mencionaremos que el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece la competencia de la S.H.C.P., respecto al cobro de las contribuciones federales.

Dicha competencia de ninguna manera puede ser ejercida en su totalidad de una forma inmediata por el Titular de la Dependencia. Por esta razón, el artículo 16 de la citada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal crea un mecanismo jurídico por virtud del cual los inferiores jerárquicos pueden, previo acuerdo del Secretario, ejercer algunas atribuciones que en principio son privativas del Titular, excepto aquéllas que por su naturaleza no pueden ser delegadas.

Para estos efectos, vale la pena mencionar el artículo 4o. del Reglamento Interior de la S.H.C.P., ya que en la primera parte de dicho dispositivo se corrobora lo establecido en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, al señalar que la representación de la S.H.C.P. y el trámite y la resolución de los asuntos de su competencia, corresponden originalmente al Secretario. Para el despacho de los asuntos, éste podrá delegar sus facultades en los servidores públicos de las Unidades Administrativas de la Secretaría, excepto aquéllas que deban ser ejercidas directamente por él. El Acuerdo Delegatorio será publicado en el Diario Oficial de la Federación.(56)

En este contexto surgen las Administraciones Fiscales Regionales, hoy denominadas Administraciones Fiscales Federales.

Por Decreto Presidencial del 13 de junio de 1973, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 20 del mismo mes y año, se crearon como dependencias de la Subsecretaría de Ingresos de la S.H.C.P., entre otras, la Comisión de Administraciones Fiscales Regionales (hoy Coordinaciones de Administraciones Fiscales) y la extinta Dirección General de Administración Fiscal Regional, así como las Administraciones Fiscales Regionales, dependientes de ésta última.

Como se observa, dos de los instrumentos para alcanzar los

(56) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ed. Porrúa, 19a. Edición, México 1988, Pág. 11.

objetivos del proceso de reforma que vivía la S.H.C.P., eran la Dirección General de Administración Fiscal Regional y sus dependencias, las Administraciones Fiscales Regionales.

El objetivo básico de esta Dirección era ejecutar el Programa de Administración Fiscal Regional, a fin de prestar mejores y más oportunos servicios a los contribuyentes dentro de su localidad, lo que permitía un ejercicio más eficaz de sus derechos y a la vez, mejorar los sistemas de control del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Orgánicamente ambas dependencias estaban subordinadas a la Subsecretaría de Ingresos.

Las facultades conferidas a las Administraciones Fiscales Regionales eran expresas y limitadas, con lo que de alguna manera se estaba cultivando todavía el antiguo vicio de la concentración y gestión de casi todos los asuntos en la capital de la República, lo cual originaba gastos, pérdidas de recursos y de tiempo disponible, que en su conjunto significaba un dique a la marcha y al desarrollo del país.

Tomando en cuenta esta situación y deseando aplicar hasta sus últimas consecuencias la Reforma Administrativa en el área Hacendaria, el Secretario de Hacienda y Crédito Público dictó, el 25 de junio de 1975, un acuerdo por el que se delegaron a las Administraciones Fiscales Regionales una serie muy importante de facultades de las entonces Direcciones Generales de Administración Fiscal Regional, Auditoría Fiscal Federal, Difusión Fiscal, Impuestos Interiores, Impuesto so-

bre la Renta, Ingresos Mercantiles, Oficinas Federales de Hacienda, Programación y Descentralización Administrativa y del Centro de Información, dependientes todas ellas de la Subsecretaría de Ingresos. (D.O.F. del 30 del mismo mes y año)

Así pues, podemos decir que el actual proceso de descentralización y desconcentración se inició en 1972, como resultado de la iniciativa gubernamental de disminuir la excesiva centralización de trámites y decisiones que se venían realizando en el Distrito Federal.

La creación de las Administraciones Fiscales Regionales se inició con dos eventos de trascendental importancia: el primero, el Acuerdo de descentralización de funciones de la S.H.C.P., del 5 de abril de 1973; el segundo, la expedición del Reglamento Interior de la propia Secretaría, en 1977.

Sin embargo, el proceso de descentralización y desconcentración administrativa comienza realmente con la creación de algunos organismos creados precisamente para alcanzar los objetivos propuestos, entre los que encontramos, la existencia de las Administraciones Fiscales Regionales, cuyos objetivos son: prestar mejores y más oportunos servicios a los contribuyentes dentro de su localidad, facilitando el ejercicio de sus obligaciones fiscales.

De esta forma, el programa encaminado al establecimiento de

las Administraciones Fiscales Regionales, se inició poniendo en marcha la Administración Fiscal Regional del Noreste, con sede en la Ciudad de Monterrey, Nuevo León, y que empezó a operar el 31 de octubre de 1973.

De igual forma, resulta importante destacar que la regionalización tuvo etapas difíciles, ya que se tenían que tomar decisiones trascendentales, así como conseguir los elementos materiales que las hicieran posibles, tales como conseguir locales o terrenos, definir planes, seleccionar equipos, satisfacer requerimientos formales con otras dependencias del Gobierno Federal, etc.

En así como a partir de entonces se fueron estableciendo otras Administraciones Fiscales Regionales, y se les fueron otorgando mayores facultades, hasta llegar a las que en nuestros días existen.

Es de hacerse notar que desde su inicio, las mayores funciones delegadas correspondieron al área de fiscalización, en aquél entonces a cargo de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. Esto tiene una razón de importancia: el hecho de que dicha Dirección ya actuaba desconcentradamente desde sus orígenes a través de sus Delegaciones, por lo que el personal que formaba las mismas, prácticamente continuó realizando las mismas funciones al momento de adscribirse a las Administraciones Fiscales Regionales.

Asimismo, cabe señalar que dentro del marco de nuestra realidad económica y considerando los objetivos básicos de la Subsecretaría de Ingresos, las Administraciones Fiscales Federales vienen a completar el programa de desconcentración de la Administración Hacendaria, fortaleciendo la participación activa de todas las dependencias de la Subsecretaría de Ingresos en forma integral, con lo cual se pretende prestar mejores servicios a los contribuyentes y vigilar el estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales reduciendo al máximo la evasión fiscal.

Por lo ya descrito podríamos sintetizar este aspecto, mencionando que la política de administración de la S.H.C.P. se ha desarrollado por el funcionamiento, tanto a nivel central como regional, toda vez que a partir del año de 1973 se crean las Unidades Administrativas Regionales cuyo propósito versaba en el sentido de que la mayor parte de la operación administrativa se realizara en la región en donde radicara la mayor cantidad de contribuyentes, atendiendo los problemas en forma desconcentrada.

Por el trámite realizado por éstas, resulta de suma importancia la función de las Administraciones Fiscales Federales adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, las cuales desarrollan sus actividades de control del cumplimiento de obligaciones formales de contribuyentes, solicitudes de devolución, resolución de consultas, visitas domiciliarias, revisión de declaraciones, etc., es decir, casi todas las operaciones de administración y fiscalización.

Finalmente, cabe indicar que la competencia de las autoridades a nivel central o regional se determina por cuantía y por territorio, ya que cada Administración Fiscal Federal conoce de asuntos de los contribuyentes ubicados dentro de su circunscripción territorial.

c). Ahora bien por lo descrito en los apartados inmediatos anteriores, resulta de suma importancia hacer mención de la existencia de la Ley de Coordinación Fiscal, para cuyo efecto nos permitiremos expresar lo siguiente:

Raúl Rodríguez Lobato en su texto "Derecho Fiscal", nos dice, refiriéndose al tratadista Emilio Margain, que las raíces del actual Sistema de Coordinación Fiscal se encuentran en la doctrina, legislación y jurisprudencia argentinas, ya que en este país surgió la tesis de que para un sólo territorio debe existir un sólo impuesto y de que para tal efecto el único ente que debe crear impuestos es la Federación, y ésta otorgar participaciones a los Estados y Municipios. (57)

Así y siguiendo este orden de ideas, como una solución a la Concurrencia Fiscal en México, nació la Ley de Coordinación Fiscal que dio origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cuya existencia se da por disposición constitucional y regulada, por una Ley especial.

Su fundamento Constitucional se localiza en el artículo 73,

(57) Raúl Rodríguez Lobato, Op. Cit., Pág. 142.

fracción XXIX, último párrafo infine, ya que de la interpretación al mismo, se desprende que las Entidades Federativas pueden recaudar un impuesto de carácter federal, a raíz de una delegación que la Federación hace a las Entidades Federativas conforme a las leyes de la materia, teniendo éstas derecho a una parte proporcional de lo que recaude la Federación por su conducto.

Por lo que a su Ley particular se refiere, cabe indicar que durante el año de 1978 las autoridades hacendarias se concretaron a buscar fórmulas compartidas a fin de lograr actualizar y modernizar el sistema hacendario, favorecer al contribuyente y las haciendas de los tres niveles de gobierno. De esta forma, el 22 de diciembre de 1978 se promulgó una Nueva Ley de Coordinación Fiscal (en vigor el 1o. de enero de 1980, excepto el Capítulo IV, el cual entró en vigor, en lo conducente, el 1o. de enero de 1979), con la cual se pretendía resolver en definitiva el problema de la concurrencia fiscal.

Asimismo, cabe comentar que en el caso de existir Entidad Federativa alguna que no desee coordinarse al Sistema Nacional en comento, sólo tendrá derecho a participar en los impuestos que precisa el inciso 5o. de la fracción XXIX del ya citado artículo 73 constitucional.

Así, y estando de acuerdo con lo que señala en tal sentido David Ibarra Muñoz, "la Coordinación Fiscal se concibe como un proceso dinámico, que requiere de órganos propios para

encauzar actividades, organizar acciones y evaluar resultados". (58)

Lo descrito con antelación dado que de conformidad con nuestra Carta Magna, la carga fiscal se debe distribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de manera que entre todos los ciudadanos, en proporción a la capacidad contributiva de cada quien, se sostenga el gasto público tanto de la Federación como de los Estados y Municipios.

Ahora bien, por lo que toca al Sistema Fiscal, al existir en México tres niveles de gobierno: Federal, Estatal y Municipal, en los que se puede en forma concurrente establecer gravámenes y ejercer labores de cobro y control, desde 1925, a raíz de la Primera Convención Nacional Fiscal, se ha emprendido un proceso de coordinación fiscal con el propósito de estructurar adecuadamente el sistema tributario nacional, evitando superposiciones de gravámenes federales, estatales y municipales, distribuir adecuada y racionalmente la carga fiscal entre personas y regiones, fortalecer las Haciendas Públicas locales y Municipales, lograr una racionalización de los gastos de administración y control mediante la colaboración administrativa de los fiscos de los tres niveles de gobierno y armonizar el sistema fiscal nacional.

(58) David Ibarra Muñoz, Política Financiera y Hacendaria (15/Dic./1977 al 5/Feb./1980), Ed. MELO, 1a. Edición, México 1980, Pág. 184.

Así, después de un largo proceso de concertación entre los tres niveles de gobierno, con el objetivo de fortalecer las Haciendas Públicas Locales y Municipales, armonizar los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno, y en un afán de acabar con los problemas que implica la concurrencia fiscal, la necesidad de que existiera una justicia distributiva del ingreso público entre los tres niveles de gobierno, de simplificar el esquema impositivo nacional, de ordenar la estructura nacional de administración tributaria y de ampliar la colaboración administrativa entre estos tres niveles citados, se expidió la ya mencionada Ley de Coordinación Fiscal.

La Ley de Coordinación Fiscal, mediante el establecimiento del Sistema de Coordinación Fiscal, permite fortalecer las Haciendas Públicas Locales y Municipales, a través de participaciones en los ingresos federales, y facilita que, en lugar de que se realicen esfuerzos paralelos, con los costos que ello implica, se logre una estrecha colaboración entre las autoridades federales y las de las Entidades Federativas y Municipios, para alcanzar mediante acciones concertadas, los objetivos nacionales en materia de recaudación de ingresos.

Al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal las Entidades Federativas suspendieron contribuciones locales, con lo cual sus fuentes impositivas se redujeron, pero sus ingresos se vieron resarcidos a través de las participaciones, que la Ley de Coordinación Fiscal asegura a los Estados y Municipios, para compensar y superar el monto de los

ingresos que por impuestos estatales y municipales se hubieren dejado en suspenso.

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

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

Sin embargo, un denominador común de las Haciendas Públicas Locales y Municipales, hasta la implantación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y aún después, ha sido que sus finanzas se han caracterizado por niveles de ingreso insuficientes para cubrir el gasto corriente que requieren para poder prestar los servicios públicos con la cobertura y calidad adecuados. Esta insuficiencia se ha atribuido por lo general, más a una ausencia de ingresos que a un gasto excesivo, lo que redunda en un federalismo debilitado, ya que

para gozar de una verdadera autonomía se requiere, como elemento indispensable, de independencia económica.

Uno de los objetivos de la Ley de Coordinación Fiscal fue compensar las diferencias de capacidad tributaria de los distintos Estados y Municipios de forma que todos ellos cuenten con la autonomía financiera suficiente que les permita prestar un nivel de servicios aceptable y responder así a las necesidades de la población.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal vino a resultar, en un principio, en una solución que fortaleció las finanzas estatales y municipales y que robusteció el federalismo mediante la armonización de los sistemas tributarios y mecanismos administrativos en todo el país.

Anteriormente existía un régimen de participaciones de impuestos federales a los Estados sobre gravámenes específicos, que variaban en magnitud según el impuesto y la entidad de que se tratara. El sistema se transformó en un fondo general de participaciones que otorgó las mismas sobre el total de ingresos federales, dando una solución cuantitativa y no cualitativa para otorgar o no participaciones en cada gravamen. Con esto, el sistema de participaciones se convierte en un fenómeno de carácter global e integrador, además de un elemento de vinculación y de solidaridad entre la Federación, Estados y Municipios.

Las participaciones se caracterizan por su libre manejo y disponibilidad, la periodicidad y oportunidad en su entrega, funcionan con base en un ágil sistema de compensación y se otorgan con base a fórmulas y no a criterios subjetivos. Estas características son la base para el éxito del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Al establecerse las participaciones sobre el total de la recaudación Federal, en lugar de sobre algún gravamen particular, se obtuvo que las participaciones aumentarían en la misma proporción en que aumentan los ingresos federales, cuyo ritmo de crecimiento es mayor que el de los ingresos de los Estados y Municipios. Esto ha dado como consecuencia un aumento sustancial en las participaciones.

Existe además, un fondo financiero complementario de participaciones que se estableció con fines redistributivos, favoreciendo en mayor medida a las entidades menos favorecidas con la participación en el fondo general de participaciones, ayudando con esto al desarrollo de esas regiones y a una mayor redistribución del ingreso.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal contribuye además a ampliar la capacidad financiera de los Estados y Municipios ya que las participaciones que les corresponden pueden ser ofrecidas en garantía para la realización de operaciones de crédito directas o contingentes destinadas a una inversión pública productiva.

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

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

Finalmente, podemos establecer que la Ley de Coordinación Fiscal pretende, el coordinar el sistema fiscal en los tres niveles de gobierno existentes; organizar el fondo general de participaciones; fijar las participaciones a las Entidades Federativas; regular la forma de colaboración administrativa y; el de establecer los organismos indispensables para el correcto manejo de la coordinación. No podemos olvidar también, que los Convenios de Adhesión que las diversas partes celebran, vienen a constituir el instrumento básico para la operación del Sistema de Coordinación Fiscal.

A pesar de lo anterior, podríamos comentar como parte final a este apartado, que desde nuestro muy particular punto de vista, el único perjuicio de la actual Coordinación Fiscal, es el Político, es decir, el que se pierda la autonomía de

los Estados Fiscales Libres y Soberanos, ya que la Federación, al tener el control del ingreso, pudiera llegar a darse el caso de que ésta, manejara a las Entidades Federativas.

## **CAPITULO QUINTO**

### **LA VISITA DOMICILIARIA COMO MEDIO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA**

## CAPITULO QUINTO

### LA VISITA DOMICILIARIA COMO MEDIO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA

#### I. Introducción.

En todas las épocas y en todos los pueblos del mundo la evolución ha estado siempre presente, así la humanidad desarrolló y continúa efectuándolo, a fin de satisfacer sus múltiples y diversas necesidades: nuevas formas de gobernar, de transportación, de comunicación, de producción, de vestir, de comercialización, de tributación, de fiscalización, etc.

En este orden de ideas podemos señalar que la fiscalización ha evolucionado en el mundo de acuerdo al cobro del impuesto; de esta manera, primero apareció la figura del recaudador de impuestos en especie, quien debía tener conocimientos sobre el comercio y la agricultura de su época, fundamentalmente; posteriormente, al surgir el proceso de la industrialización, aparece la figura del inspector y de esta manera los impuestos se cobraron sobre la producción y las ventas.

A inicios del presente siglo nuestra Nación y dada la evolución de los propios impuestos, dieron pauta a la desaparición de los impuestos decretados por los colonizadores españoles dándose de igual forma el cambio en la denominación del personal encargado para el desarrollo de dichas funciones, a saber, el de inspectores por el de auditores de fiscalización.

De esta forma el Estado, por conducto de la Fiscalización, expresado por diversos sistemas y procedimientos (Rectificación de los Errores Aritméticos que aparecen en las Declaraciones de los Contribuyentes; Auditoría tradicional para efectos fiscales; Dictamen para efectos fiscales emitido por Contador Público autorizado; Fiscalización Permanente; Sistemas de Autocorrección; Sistemas de Auditoría Intermedia; etc.), ha logrado obtener mayores ingresos y con ello subsanar parte de las necesidades de la colectividad, en cumplimiento de uno de los objetivos para los que fue creado.

Sin embargo, y partiendo de la base que luego de casi ya 30 años de haberse creado, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (Decreto del C. Presidente de la República Lic. Adolfo López Mateos, del 21 de abril de 1959), la cual y debido al mismo proceso de evolución requerido ha cambiado su denominación a la de Dirección General de Auditoría Fiscal en 1977; a la de Dirección General de Fiscalización en 1979 y; a la de Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal en 1988, última que prevé, entre otras de sus funciones básicas, la de investigar y vigilar el cumplimiento de

las obligaciones fiscales de los contribuyentes, y partiendo de la base que dentro de las facultades de comprobación que tiene el ente fiscalizador, son consideradas a las visitas domiciliarias, entre otras cosas por su estructura, como el procedimiento de fiscalización más efectivo para la satisfacción de las necesidades del fisco desde el punto de vista preventivo y en su caso correctivo, a fin de evitar la existencia de la evasión fiscal, nos permitiremos, en los puntos posteriores, tratar de efectuar un análisis jurídico a tal procedimiento con el objeto de observar sus errores de índole legislativo, mismos que han originado su incorrecta aplicación.

## II. Concepto y Objeto.

Una vez que hemos determinado lo que debemos comprender por fiscalización, considerando por tal al acto que la autoridad competente realiza en un momento dado a fin de poder verificar que los contribuyentes cautivos hayan cumplido con sus obligaciones y deberes fiscales correspondientes, así como el de establecer que dicha función tiene su fundamento jurídico en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, que al referirse a las obligaciones de los mexicanos, hace el señalamiento en su fracción IV, a la de contribuir para los gastos públicos del Estado en sus tres concepciones (Federal, Estatal y Municipal), en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes y, que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente señala las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las cuales queda comprendida en su fracción III el de llevar a ca-

bo la práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, así como el de revisar la contabilidad, bienes y mercancías, (59) nos abocaremos a lo que debemos considerar como visitas domiciliarias y el determinar cuál es el objeto de las mismas.

Al respecto, Luis Martínez López nos indica que la visita domiciliaria es "el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción de las mismas ...", (60) sin embargo, y aun y cuando consideramos correcta la definición inmediata anterior cabría agregársele como aspecto final, que independientemente de descubrir o comprobar la infracción de las mismas, será susceptible de efectuar la comprobación de la comisión de los delitos procedentes.

Sergio Fco. de la Garza, en su Texto "Derecho Financiero Mexicano", hace alusión que para el C.P. Roberto Alvarez Arguelles, las visitas domiciliarias tienen dos modalidades, a saber:

Las de inspección, las cuales tratan de comprobar el cabal

(59) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Pág. 41.

(60) Martínez López, Luis. Op. Cit., Pág. 227.

cumplimiento de un impuesto en lo particular, siendo en forma genérica los denominados especiales, caracterizados por su normal brevedad y;

Las de Auditoría, las que buscan comprobar de manera integral el cumplimiento de las obligaciones fiscales, siendo por ello más duraderos respecto a su vigencia. (61)

Por lo que a nosotros respecta, y en relación a las dos modalidades indicadas por el C.P. Roberto Alvarez A., señalaremos que con la abrogación de la mayoría de los impuestos especiales, actualmente sólo podemos hablar de la existencia de las Visitas Domiciliarias relativas a las de aplicabilidad en las auditorías.

Finalmente y por lo que a este punto respecta, podemos concluir, tomando en consideración lo establecido en los párrafos inmediatos que anteceden, que los aspectos tanto de concepto como del objeto de las visitas domiciliarias, deberán quedar correctamente comprendidas en la definición que para tal efecto nos permitimos establecer a continuación:

"La Visita Domiciliaria de Auditoría, será la revisión que habrá de efectuarse al contribuyente respecto de su contabilidad, bienes y mercancías, en el domicilio que para tal efecto haya determinado como fiscal, misma que es practicada

(61) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág 669.

por la autoridad fiscal, a fin de efectuar una correcta verificación respecto del cabal cumplimiento en tiempo y forma, tanto de las obligaciones fiscales sustantivas como formales".

### III. Marco Jurídico de las Visitas Domiciliarias.

La práctica de las Visitas Domiciliarias de Auditoría, como facultad de comprobación, mismas que son realizadas por la autoridad competente requieren, al igual que todo acto ejercido por el Estado, por conducto de cualquier órgano que de él dependa, estar debidamente regulado por una norma que establezca sus parámetros; en este orden de ideas y de manera enunciativa, haremos referencia a los ordenamientos que regulan la conducción y aplicación de este procedimiento, a fin de poder establecer un adecuado control en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de índole federal.

1). La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- El artículo 16 de nuestra Carta Magna establece en su párrafo segundo que "la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposicio-

nes fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades previstas por los cateos".(62)

2). El Código Fiscal de la Federación.- Al respecto, cabe indicar la existencia de un ordenamiento que para tal efecto funge como complementario de nuestra Carta Magna, conocido como el Código Fiscal de la Federación, el cual nos indica en su Título III relativo a las facultades de las Autoridades Fiscales que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos (artículo 42, fracción III) y, en sus artículos 38, 43, 44, 45, 46, 47, 55, 56 y demás relativos, establecen el procedimiento para la práctica de las mismas.

3). La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.- Ahora bien, a fin de estar en condiciones de poder determinar cuál será la autoridad administrativa a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 16 constitucional, nos remitiremos a lo establecido por el artículo 90 del mismo ordenamiento, el cual, y en términos generales, nos indica que la Administración Pública Federal estará integrada por organismos centralizados y paraestatales de acuerdo a la existencia de una Ley Orgánica expedida por el Congreso.

En este orden de ideas, nos encontramos con la existencia de

(62) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Partido Revolucionario Institucional, México 1988, Págs. 14-15.

un ordenamiento conocido como la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual contempla en su artículo 10. que las Secretarías de Estado, entre otras, integrarán la Administración Pública Centralizada. Asimismo, el ordenamiento en cuestión prevé en su artículo 20. el hecho de que el Poder Ejecutivo Federal contará con Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos con la finalidad de encargarse del despacho de los negocios del orden administrativo que les haya encomendado el primero en cita.

Es así y en atención a la delegación que prescribe el artículo 20. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en su numeral 31 establece que será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la encargada del cobro y administración de las contribuciones que percibe la Federación y los Organismos Fiscales Autónomos.

En este sentido el precepto 14 del mismo ordenamiento menciona que cada Secretaría de Estado contará con un Reglamento Interior expedido por el Ejecutivo de la Nación y que contendrá, entre otras y de manera determinada, las atribuciones de cada una de las unidades administrativas que la integren.

Finalmente y en referencia a la determinación en particular de cuál será la autoridad administrativa a que hace referencia el citado artículo 16 constitucional, cabe indicar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un Reglamento Interior, el cual indica en su precepto 65, frac-

ciones VIII, IX y X, como competencia de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, el de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros relacionados en materia de las contribuciones, con excepción de los aduanales y; el artículo 69, fracción V, del citado Reglamento Interior establece como competencia de la Dirección de Auditoría Fiscal, órgano dependiente de la citada Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, el de ordenar y practicar visitas domiciliarias con los fines anteriormente mencionados.

#### IV. Desarrollo de las Visitas Domiciliarias en Nuestro País.

Partiendo de la base que en nuestros días el Estado se ha olvidado un tanto de la Petrolización, aspecto considerado hasta hace algunos años como el pilar primordial de la estabilidad económica, y ha convertido a la Fiscalización como el sustituto del primero en comento, y que en tal sentido y teniéndose en consideración que de los diversos sistemas y procedimientos de fiscalización, son las visitas domiciliarias consideradas las más importantes, nos permitimos señalar lo siguiente:

La debida competencia de las autoridades está consagrada como garantía individual en el precepto 16 de nuestra Carta Magna, el cual consiste en el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes y reglamentos invisten u otorgan tal competencia, a una autoridad o servi-

dor público con el objeto de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos.

De tal suerte que cuando una autoridad fiscal es incompetente para dictar una resolución o efectuar algún procedimiento viola la garantía de competencia en perjuicio del sujeto pasivo de la relación económico-coactiva, mismo que mediante el juicio contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación podrá impugnar el acto, resolución o procedimiento respectivo. Lo citado, en términos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

"Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. ..."(63)

De esta forma, el artículo 16 de nuestra Constitución Federal establece una Garantía de Seguridad Jurídica al prever que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

De acuerdo a lo anterior, las autoridades fiscales deben

(63) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Pág. 159.

justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitir las; además, deberán estar debidamente razonadas para lo cual expondrán los motivos en que las basan. Lo mencionado, no obstante que de acuerdo con el numeral 68 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad de sus resoluciones, éstas deben fundamentar las mismas ya que si no lo hicieren los particulares las podrán impugnar.

Asimismo, se vulnera el principio de fundamentación y motivación de los actos y resoluciones fiscales cuando se omiten o en su caso no se observan las formalidades que legalmente deben revestir las resoluciones o procedimientos fiscales, de conformidad con lo mencionado en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso también serán objeto de impugnación por parte de los particulares afectados.

De igual forma el párrafo segundo del artículo 16 constitucional establece uno de los principios constitucionales de más importancia y trascendencia relacionado con los impuestos, tanto para el Erario Federal como para los contribuyentes, como lo es el de inspección o auditoría fiscal cuando establece que "la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposi-

ciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas por los tales".

El contexto de la norma constitucional señalada se traduce en el establecimiento de una garantía individual, la cual se otorga para la realización de dichos actos a la autoridad administrativa y por tal efecto excluye del ejercicio de una competencia de esta índole a cualquier otra autoridad u órgano estatal distinto al mencionado.

Ahora bien, es de especial e interesante reflexión el observar, según nuestro particular punto de vista, que el acto conforme al cual se practican visitas domiciliarias no conlleva a la posibilidad de recoger ningún objeto sino simplemente inspeccionar un lugar, libros o papeles, y en aquél supuesto de existir infracción hacerlo constar así en el acta que para tal efecto se levante a fin de que en su momento y siempre y cuando sea procedente el órgano correspondiente aplique las sanciones a que hubiere lugar.

Lo anterior contraviene a lo que en la práctica desarrollan las autoridades administrativas al prever que en la práctica de una visita domiciliaria se podrá recoger la contabilidad del contribuyente (Párrafo Tercero del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación).

Asimismo, cabe comentar que la parte final del párrafo segundo del artículo 16 constitucional establece el sentido en

que deberán cumplirse y satisfacerse las formalidades contempladas para los cateos, lo cual no es otra cosa más que la obligación y forma de levantar el acta circunstanciada que para tal efecto sea procedente.

Así pues, podemos indicar que el precepto constitucional de referencia se ocupa de normar, regular y establecer los requisitos o condiciones que deban contener los procedimientos respectivos tendientes a la práctica de éstos. De igual forma, es procedente señalar que dicho precepto impone algunas limitaciones a los poderes estatales, mismas que podrían mencionarse como las siguientes:

- a). Todo acto de molestia inferida por un órgano estatal deberá realizarse en base a un procedimiento.
- b). El órgano que origine tal molestia deberá ser competente.
- c). El acto de molestia debe estar previsto en una Ley.
- d). El acto de molestia deberá ordenarse en un mandamiento escrito.
- e). Dicho mandamiento escrito deberá estar fundado y motivado.

De esta manera, es indiscutible que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos viene a constituir la norma jurídica que posibilita a la autoridad

administrativa para que por conducto de la práctica de las visitas domiciliarias compruebe que se han acatado las disposiciones fiscales. Así, las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la función de fiscalización, a través de la práctica de visitas domiciliarias, lo son en primer lugar, el propio artículo 16 constitucional en lo que a las formalidades previstas para los catcos se refiere y, en segundo término, las Leyes Fiscales ordinarias como es concretamente el Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, los artículos 38, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 55 y 56 del Código Fiscal de la Federación, son las disposiciones reglamentarias en materia fiscal del artículo 16 constitucional, porque regulan el procedimiento y la actuación de las autoridades fiscales, así como los derechos de los contribuyentes al practicarse las visitas domiciliarias para efectos de auditoría.

#### 1). Contenido de la Orden.

Es así pues, y como una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que a fin de comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones fiscales, se practican visitas en el domicilio de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, para revisar ahí sus libros, documentos y toda papelería que tenga relación con las obligaciones fiscales.

En este sentido, la legislación fiscal ordinaria establece con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para comprobar la situación fiscal del contribuyente.

Al respecto, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, menciona:

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

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad".(64)

Asimismo, el artículo 43 del mismo ordenamiento menciona:

"En la orden de visita, además de los requisitos a que se

(64) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Pág. 38.

refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

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

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

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente". (65)

En atención a los preceptos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación mencionados, cabe hacer las siguientes consideraciones.

1.a).- En primer lugar, la orden que se emite es a efecto de salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, toda vez que con ello el destinatario de la orden conocerá sus términos en forma objetiva.

1.b).- Por lo que atañe al hecho de que deberá hacerse el señalamiento de la autoridad que emite la orden debe tenerse presente que tan sólo podrá ser emitida una orden de visita por aquella autoridad legítimamente constituida, misma que sea competente para tal efecto y por conducto del órgano correspondiente.

(65) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Págs. 42-43.

Ahora bien, al considerar la existencia de una autoridad legitimamente constituida se hace necesario señalar que aquel órgano administrativo hacendario que emita la orden deberá tener plena existencia jurídica, o sea, que su existencia se encuentre prevista en algún precepto jurídico.

Sin embargo, la sola existencia del órgano no lo faculta para emitir órdenes de visita, ya que para tal efecto se requiere que la emisión en comento sea derivada del ejercicio de una facultad en tal sentido otorgada.

A pesar de lo descrito, y tratando de ampliar al respecto, consideramos que a pesar de la existencia jurídica del órgano y que tenga la facultad de expedir las órdenes en comento, no son aspectos suficientes para considerar que estas últimas se vean apegadas al derecho, toda vez que será necesario que el órgano hacendario actúe por conducto de aquellos funcionarios que tengan su titularidad o en su defecto que jurídicamente se encuentren facultados para tal acción.

Siguiendo este orden de ideas cabe indicar que en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente, se encuentran facultados para emitir órdenes de visita los siguientes: El Secretario de la Dependencia de referencia (Art. 40.); el Director General de Auditoría y Revisión Fiscal (Art. 65, fracción VIII); el Director de Auditoría Fiscal (Art. 69, fracción V); el Director de Aduanas (Art. 80, fracción XXIII); las Administraciones Fiscales Federales (Art. 129, fracción XX) y en

los términos de sus respectivos Acuerdos Delegatorios de Facultades y; los funcionarios de las Tesorerías de las Entidades Federativas y, del Departamento del Distrito Federal en términos de los Convenios de Colaboración Administrativa existentes.

1.c).- Por lo que a la fundamentación y motivación se refiere, podemos decir que no es otra cosa más que el hecho de que en el cuerpo de la orden se mencionen los preceptos legales que le sirven de apoyo y fundamento y de que se expresen la razón o razones que tiene la autoridad para emitir la citada orden, así como los propósitos que con ella se buscan. En este sentido, cabe agregar que aun y cuando el Código Fiscal de la Federación es omiso expresamente, pero como constituye parte de la motivación y expresión del objeto o fin del acto la orden debe indicar cuáles serán aquellas obligaciones fiscales que serán objeto de revisión, así como el periodo o aspectos que abarque la visita.

1.d).- En relación a lo descrito en la fracción IV del artículo 38 del ordenamiento en estudio cabe indicar que aun y cuando lo normal sería el hecho de que el ente hacendario debiera contar con un adecuado registro de los sujetos pasivos, a fin de poder obtener los datos necesarios en el momento de llevar a cabo la programación de las visitas domiciliarias, mismos que le permitiesen conocer el nombre del destinatario, se observa que en la práctica tal supuesto no siempre es el que prevalece; sin embargo, consideramos injusto en cierta medida, que tal situación constituya un obstáculo para la emisión de la orden, toda vez que indirecta-

mente sería como premiar al contribuyente incumplido, ante el hecho de existir la imposibilidad jurídica de emitir la orden de visita respectiva. Por lo descrito consideramos permisible, hasta cierto grado, que ante tal desconocimiento se haga referencia al mayor número de datos que permitan identificar al sujeto pasivo obligado procurando no infringir molestias a personas no destinatarias de la orden.

1.e).- Por lo que atañe a lo plasmado en la fracción I del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación tan sólo cabe comentar que el órgano emisor de la orden estará obligado a consignar en la propia orden el o los lugares donde se pretenda llevar a cabo la visita.

1.f).- En relación a lo que contempla el multicitado artículo 43 en su fracción II nos permitimos comentar que tal disposición señala la obligación de la autoridad emisora de la orden, en el sentido de expresar el nombre de la persona o personas que habrán de practicar la visita y en su caso, sustituir, aumentar o reducir el personal designado, siempre y cuando se hayan dado dos supuestos, a saber: Que el acto modificatorio provenga de la misma autoridad emisora de la orden y que se le haya notificado al particular visitado, a fin de dar un correcto apego a las garantías individuales denominadas de seguridad jurídica.

Finalmente, en relación a los dos preceptos citados, y en referencia a la firma que deberá ostentar la orden, a saber, del funcionario competente que la emita, cabe indicar, que

partiendo del supuesto de que ésta pudiera ser autografa o facsimil, y siguiendo el criterio sustentado en este sentido tanto por el Tribunal Fiscal de la Federación como por los Tribunales Colegiados, consideramos que la firma debe ser autógrafa, toda vez que en caso contrario el acto carecería de autenticidad, razón por la cual se deberá requerir en todos los casos, que el funcionario respectivo estampe con su puño y letra la autorización de emisión de la orden de que se trate.

## 2). Notificación de la Orden.

Ahora bien, una vez que el personal designado para la práctica de la visita tiene en su poder la orden respectiva deberá trasladarse al lugar o lugares que en la misma se indican (Art. 44, fracción I del C.F.F.), a fin de, tentativamente, iniciar la segunda etapa que nos hemos permitido denominar "Desarrollo de la Visita".

En este sentido, el numeral 44 del ya citado C.F.F. establece:

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

- I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- II. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuen-

tre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar del visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

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

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación

en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitantes podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y visitantes. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando".(66)

Al señalamiento del numeral inmediato anterior, cabe comentar que al disponer que los visitantes al citar al visitado o su representante podrán, en su caso, hacer relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad, consideramos que tal disposición resulta de poca comprensión, ya que la elaboración de la relación referida supone tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídicamente y por que no, físicamente imposible, dado que la visita no se ha iniciado, toda vez que aún no ha sido entregada la orden respectiva y

(66) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Págs. 43-44.

por ende no es razonable pensar que la persona que se encuentre en lugar del visitado, y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, vaya a poner a disposición de los visitantes la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella y aun y cuando lo tuviera no habría razón alguna para realizarlo en virtud de que la visita aún no se ha iniciado.

Asimismo, el precepto en cita prevé que si el visitado presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para entregar la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la originalmente expedida, haciéndolo constar en el acta que para tal efecto se levante.

Al respecto, nos permitimos opinar que dicha disposición es incongruente con la prevista en el propio numeral en estudio, ya que exige que la visita se efectúe en el lugar o lugares señalados en la orden, independientemente pensamos que es violatoria de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, toda vez que éste precepto menciona que la visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales se vea sujeta a las formalidades prescritas para los carteos, y entre éstas, se establece que debe indicarse en la orden el lugar o lugares que ha de inspeccionarse y a él o a ellos debe limitarse la diligencia. Por lo descrito, y toda vez que no observamos imposibilidad alguna para que en su caso se amplie la orden de visita para abarcar el nuevo do-

micilio y ver con ello satisfechos los requisitos legales y constitucionales para la plena validez de la visita y en consecuencia, de todos los actos que de ella deriven, consideramos de ilegal e inconstitucional la existencia de esta parte del precepto en cuestión.

Ampliando un tanto al respecto nos permitiremos transcribir algunos criterios sustentados por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

**DOMICILIO EN QUE SE LLEVA A CABO LA VISITA DOMICILIARIA.- DEBE PRACTICARSE PRECISAMENTE EN EL SEÑALADO EN LA ORDEN RESPECTIVA.-** De conformidad con el inciso a) fracción I, del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, debe señalarse el lugar donde se llevará a cabo la visita y se incumple con esta disposición si se practica en un domicilio diverso, resulta ilegal el acta que se levante en estas condiciones, pues la misma no reúne las formalidades establecidas por el artículo 16 constitucional y el citado artículo 84.

Revisión No. 432/81. Resuelta en sesión de 20 de junio de 1984, por mayoría de 5 votos y 2 parcialmente en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. José Reyes López Vargas. (67)

**VISITA DOMICILIARIA.- SI SE REQUIERE PRACTICAR EN UN LUGAR**

(67) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Época, AÑO V, Número 54, México, Junio de 1984.

DIVERSO AL MENCIONADO EN LA ORDEN DEBE EMITIRSE OTRA EN QUE SE HAGA LA MODIFICACION RESPECTIVA.- Cuando en una orden de visita domiciliaria se menciona el lugar donde ésta debe llevarse a cabo, y los visitadores al ejecutarla tienen conocimiento de otros domicilios del particular, diversos al señalado en la orden, para practicarse legalmente la visita en ellos la autoridad está obligada a emitir otra orden donde se haga la especificación de los mismos, "pues de no hacerlo, incumple con las formalidades preceptuadas en forma categórica por los artículos 16 Constitucional y 84 del Código Fiscal de la Defederación, anterior".

Revisión No. 1721/82.- Resuelta en sesión de 25 de agosto de 1983, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Marcos García José. (68)

En atención a lo plasmado por el mismo precepto 44, fracción II, párrafos segundo y tercero, podemos hacer referencia a la misma crítica que mencionamos ante la posibilidad de los visitadores de efectuar una relación de la contabilidad del sujeto pasivo visitado, si al presentarse los visitadores no lo encuentran y le dejan citatorio, es decir, si la visita aún no da inicio, resulta jurídicamente imposible llevar a cabo actos que infieren tener a la vista la contabilidad, es decir, haber iniciado la visita

Ahora bien, una vez iniciada la visita en el domicilio fis-

(68) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Época, AÑO VI, Número 44, México, Agosto de 1983.

cal, los visitantes que en ella intervienen deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia. En este sentido, nos permitimos hacer un par de señalamientos: El primero, relativo a que el precepto no considera o exige el detallar la descripción de los documentos identificatorios de los visitantes, situación que permite, en un momento dado, la presentación de personal no capacitado para el correcto desempeño de tal función y, segundo, en base a lo último descrito, y tomándose en consideración que la revisión se efectuará sobre los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, mismos que permitirán verificar los datos consignados en las declaraciones y manifestaciones y, en general para cerciorarse del pago correcto de las contribuciones, aspectos todos que vienen a constituir una situación de índole técnico, que la práctica de una visita domiciliaria debe ser realizada necesariamente por Contadores Públicos en el legal ejercicio de la profesión, toda vez que éstos tienen las bases fundamentales respecto del manejo y revisión de la contabilidad de las personas. Lo descrito, partiendo de la base que un personal calificado satisface en mayor proporción el correcto desempeño de la comisión encomendada, relativa a emitir una opinión confiable respecto de la situación contable del contribuyente en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Con relación a lo establecido en la fracción IV del precepto 44 en estudio consideramos que indiscutiblemente la hipótesis de que las autoridades fiscales puedan solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes, se dará en aquellos casos de la verificación de impuestos coordinados.

cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.

### 3). Recogimiento de la Contabilidad.

Por su parte el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, consigna lo que en términos generales pudiéramos considerar como el deber de permitirse la práctica de la auditoría. Lo anterior, en virtud de que una vez identificados los visitantes y al requerir al visitado la designación de los testigos, se da inicio a lo que pudiera denominarse la auditoría, por la cual el visitado deberá permitir el acceso a los lugares objeto de la visita así como el de mantener a disposición de los visitantes la contabilidad y demás papeles que determinen el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, a fin de tener el concepto que debemos entender por el vocablo contabilidad, nos permitiremos señalar lo que al respecto establece el párrafo final del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y

los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".(69)

En este orden de ideas, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación expresa:

"Los visitados, sus representantes o la persona con que se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, así como permitir la verificación de bienes y mercancías.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Los visitantes podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros so-

(69) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1980, Pág. 31.

ciales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requirieron los avisos o declaraciones presentados.

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se pueden conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita, así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad,

deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitantes recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado".(70)

De la lectura del artículo inmediato anterior, podemos desprender, en primera instancia, que las personas designadas en la orden de visita tendrán, entre otras, las siguientes facultades genéricas:

- a). Penetrar e inspeccionar el lugar o lugares objeto de la visita.
- b). Llevar a cabo la revisión de toda la documentación que integra la contabilidad y demás papeles comprobatorios del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- c). Estar en posibilidad de obtener copia de los documentos que integran la contabilidad objeto de revisión, así como el de proceder a la verificación de bienes y mercancías.

(70) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Editores Mexicanos Unidos, México 1988, Págs. 44-46.

Asimismo, y en relación a la fracción I del artículo en cuestión, consideramos que no se encuentra previsto en la Ley el hecho de la actuación del visitador, ya que la negativa a que hace referencia la fracción en cita trae consigo implicada una resistencia, y por lo tanto no es susceptible de que en forma inmediata se ponga la contabilidad a disposición de los visitadores, razón por la cual debiera adecuarse tal fracción, haciendo mención de que en caso de verse tipificada tal situación, los visitadores podrán recurrir al auxilio de la fuerza pública en términos de lo establecido por el artículo 40 del propio ordenamiento.

La misma situación se presenta con base en lo considerado por la fracción IX del artículo 45, razón por la cual consideramos pertinente adecuarlo en el mismo sentido expresado en el párrafo inmediato anterior. Sin embargo, y aunado a lo anterior, la misma fracción IX presenta otra problemática, a saber, la falta de precisión de como habrá de acreditarse la resistencia del visitado, tanto en este caso como en el previsto por la fracción I del mismo precepto, habida cuenta de que los visitadores carecen de fe pública, razón por la cual consideramos conveniente el hecho de elaborar un acta en presencia de dos testigos designados por el visitado, y ante su negativa, por los visitadores.

De igual forma, el precepto en estudio prevé en sus párrafos finales la posibilidad de recoger la contabilidad, debiendo para tal efecto levantar un acta parcial, acción de autoridad que motiva darse por terminada la visita en el domicilio

del Visitado, debiéndose continuar en las oficinas de las autoridades fiscales, en donde se levantará el acta final.

En este sentido consideramos que el hecho de que sea recogida la contabilidad no sólo es injustificable sino además inconstitucional. Lo descrito, en virtud de que el propio Código Fiscal de la Federación prevé medidas para el aseguramiento de la contabilidad durante el desarrollo de la visita con el objeto de salvoguardar la materia susceptible de revisión, es inconstitucional, dado que el precepto 16 constitucional, Ley fundamental de la Legislación Mexicana y fundamento constitucional de las visitas domiciliarias no observa la hipótesis de que la autoridad pueda recoger la contabilidad, sino exclusivamente exija su exhibición (párrafo segundo del art. 16 constitucional). Abundando en este sentido, el tratadista Ignacio Burgoa, en su texto "Las Garantías Individuales" menciona, al hacer referencia al espíritu y la exégesis del artículo 16 constitucional, que "cualquier ley que conceda a la autoridad más facultades de las que ésta limitativamente tiene conforme a dicho precepto, será inconstitucional, participando de este vicio los actos aplicativos correspondientes y su ejecución". (71)

#### 4). Colocación de Sellos y Levantamiento de Actas.

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no están registrados en la con-

(71) Ignacio Burgoa, Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México 1984, Pág. 620.

tabilidad, según el artículo 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación los visitantes podrán, indistintamente, durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. Con el fin de no entorpecer la actividad del contribuyente, prevé este mismo dispositivo legal que en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Ahora bien, el artículo 16 constitucional, el cual constituye el fundamento para la práctica de las visitas domiciliarias en materia fiscal exige el levantamiento de un acta debidamente circunstanciada en la que se hagan constar las formalidades observadas durante el desarrollo de la misma así como los resultados, exigencia que se ve reiterada por el propio artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en sus distintas fracciones, salvo la III que hemos comentado en el párrafo anterior.

En las fracciones de referencia se menciona que de toda visita domiciliaria se elaborará acta en la que conste de manera circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren detectado por los visitantes; tales hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones

a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa; pero las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

En este sentido, cabe aclarar que en el Código Fiscal de la Federación se consignan al menos tres tipos de actas, mismas que corresponden a supuestos distintos, a saber:

a). Acta Previa o Parcial.- A la que consideraremos como la que contiene algún dato concreto derivado de un hecho particular acaecido en la práctica de la visita.

b). Acta Final.- Por la cual entenderemos a aquella acta en la que se plasman todos y cada uno de los hechos ocurridos durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión, terminándose con el cierre de la misma auditoría.

Al respecto, nos permitimos indicar que la Ley prevé que si al momento del cierre del acta final no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente y si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. El acta deberá ser firmada por cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, por el visitado o por la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos, y de dicha acta se dejará copia al visitado. Consideramos que la exigencia legal de las firmas en el acta implica necesariamente

que todos y cada uno de los folios que integren el acta y los anexos de la misma, en su caso, estén firmados por las personas a que hemos hecho referencia, pues sólo así se puede tener la seguridad de la autenticidad de los documentos. Por lo tanto, opinamos que la falta de firma en alguno de los folios invalida el acta por no cumplirse el requisito previsto por la Ley.

c). Acta Complementaria.- En términos de lo consignado por el artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, debemos considerar como este tipo de acta a aquella en las que se consignan hechos concretos observados una vez concluida la visita, situación misma que permite diferenciarla del acta parcial.

Sobre este punto, consideramos que este tipo de actas son inconstitucionales, dado que suponen el ejercicio de facultades de comprobación en una visita domiciliaria, sin que para tal efecto exista orden para ello. Ciertamente, una vez concluida una visita domiciliaria y levantada el acta final, la orden que haya sido expedida para tal objeto cumplió su finalidad y por lo tanto se ha agotado definitivamente, razón por la cual si se requiere hacer alguna ampliación a lo actuado y asentado en acta final, es necesaria una nueva orden que permita a los visitantes actuar válidamente con apego a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, pues de otra forma, actuar con apoyo a la orden anterior es tanto como pretender dar nueva vida jurídica a un acto que por cumplido y agotado, ya no existe.

Finalmente y en relación con los distintos tipos de actas que prevé la Ley, es conveniente que conforme a éstas y por su naturaleza, las actas levantadas en una visita domiciliaria sólo deben contener la relación de hechos u omisiones observados; por lo tanto, los visitadores deben abstenerse de hacer apreciaciones sobre la situación fiscal y financiera del visitado o valoraciones sobre la eficacia jurídica y fiscal de la documentación revisada. Por esta razón se justifica que la parte final de la fracción I del artículo 46 en estudio, disponga, para el caso de que los visitadores hagan la apreciación o la valoración antes dicha, que las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la actuación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

#### 5). Terminación de la Visita Domiciliaria.

Resulta lógico y normal que una vez que los visitadores han agotado el objeto de la visita contenida en la orden respectiva, ésta llegue a su fin con el levantamiento y cierre del acta final, misma que deberá satisfacer los requisitos señalados anteriormente y que se consignan en el ya referido artículo 46, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, tratándose de la terminación de la visita domiciliaria, podemos considerar la existencia de tres supuestos que encuentran precisa configuración en el propio Código Fiscal de la Federación y que son las siguientes:

a). Terminación Normal.- La cual no es otra más que la pre-

vista por el artículo 46, fracción VI del Código Fiscal de la Federación que culmina con el cierre del acta final de visita.

**b). Conclusión Anticipada.**— En este sentido el numeral 47 del Código Fiscal de la Federación prevé dos supuestos:

b.1).— Por que el visitado antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso se deberá levantar acta en la que se señale esta situación;

b.2).— Porque en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tenga elementos suficientes para apreciar, en lo fundamental, la situación fiscal del visitado.

En este último caso, el artículo 59 del propio Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para proceder de la siguiente forma:

1.— En un plazo que no excederá de 3 meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal se le notificará al visitado, mediante acta parcial, que se encuentra en posi-

bilidad de que se le aplique la determinación presuntiva antes referida.

2.- Dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitadores. El plazo señalado podrá prorrogarse por una sola vez por 15 días más.

3.- Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. Si deciden concluir la visita deberán levantar el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. Si deciden continuar la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado. En caso de que se haya concluido la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

La posibilidad de corrección a que se refiere el artículo 58 en comentario, no operará si el contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos de agravante de las infracciones previstas por el artículo 75, fracción II del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales prevén ciertas conductas dolosas para evadir el pago de contribuciones.

c). Conclusión en las Oficinas de las Autoridades.

Al menos en dos supuestos previstos por el legislador en los artículos 45 y 46, fracción V del Código Fiscal de la Federación, es posible jurídicamente concluir la visita domiciliaria en el domicilio de las autoridades fiscalizadoras y no en el del visitado, como lo constituye la regla general.

En el primer caso, cuando ha habido por parte de los visitantes el recogimiento o secuestro de la totalidad de la contabilidad y; en el segundo caso, cuando "resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado". Como podrá apreciarse, en el anterior supuesto se da una amplísima gama de modalidades y posibilidades bastando que la autoridad visitadora exponga las razones por las que considera existe la referida imposibilidad.

6). Compulsas.

Adicionalmente podemos señalar que en los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación se establecen, y se regula su desarrollo, otras facultades de las autoridades fiscales relacionadas con la comprobación del cumplimiento del contribuyente y los terceros con él relacionados, respecto de sus obligaciones fiscales. Estas facultades se refieren a la solicitud de informes o documentos, el plazo para exhibirlos y cómo ha de procederse en el caso de compulsas.

Al respecto, es pertinente recordar que las obligaciones que las leyes fiscales imponen a los terceros para que la auxilien en el control de los contribuyentes y del impuesto a pagar, mediante la labor de retención y recaudación, no encuentra su apoyo en la Constitución, ya que el tercer párrafo del artículo 5o. de esta Ley fundamental establece que "nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento..."(72)

#### 7). Inconformidad contra las Actas de Visita Domiciliaria.

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación establece una instancia de inconformidad a través de la cual el contribuyente a quien se le haya practicado una visita domiciliaria y no esté conforme con el resultado de la misma podrá inconformarse contra los hechos asentados en el acta final, mediante escrito que deberá presentar dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró. En caso de inconformidad contra los hechos contenidos en actas complementarias el plazo corre a partir del día siguiente al inmediato posterior al en que se cierran.

Al escrito de inconformidad, se deben acompañar las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse, siempre que no se hubiese solicitado su presentación durante el desarrollo de la visita y, los hechos contra los cuales el contribuyente no se inconforme

(72) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Partido Revolucionario Institucional, México 1988, Pág. 10.

dentro del plazo legal o haciéndolo no los hubiera desvirtuado con las pruebas a que se refiere esta disposición, se tendrán por consentidos.

Del precepto antes transcrito, observamos lo siguiente:

- a). La inconformidad debe presentarse ante la autoridad fiscal, que debe ser la competente para determinar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación.
- b). El plazo para presentar la inconformidad es de 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta, días que desde luego deben ser hábiles.
- c). Sólo se admiten pruebas documentales que deben ofrecerse vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse y que deben presentarse junto con el escrito de inconformidad.
- d). Sólo se admitirán como prueba, los documentos cuya presentación no se hubieren solicitado durante el desarrollo de la visita.
- e). Los hechos contra los que no haya inconformidad o habiéndola no se hayan desvirtuado con las pruebas rendidas, se tendrán por consentidos.

Ya hemos señalado que el contenido de las actas debe ser únicamente una relación de hechos y que cualquier apreciación o valoración que en ellas se contenga constituirá una

mera opinión de los visitantes, de modo que las actas no tienen el carácter de resolución fiscal; por lo tanto, la inconformidad que prevé el artículo 54 del ordenamiento en cuestión no constituye un recurso, pues este medio de defensa sólo procede en contra de resoluciones dictadas por la autoridad fiscal.

Por lo anterior, consideramos que el sistema de inconformidad establecido en el referido Código obedece a un imperativo de que las autoridades fiscales se alleguen de todas las pruebas y elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre el cumplimiento o incumplimiento que haya dado el contribuyente a las disposiciones fiscales y, en su caso, para la determinación de un crédito fiscal. Igualmente, consideramos que a través del sistema de inconformidad se le da oportunidad al sujeto pasivo visitado de controvertir o aclarar los hechos y, en su caso, las opiniones asentadas en el acta por parte de los visitantes para el efecto de que la autoridad, de la confrontación del contenido del acta y de la inconformidad y pruebas aportadas por el contribuyente, tenga mejores o al menos mayores elementos de juicio, necesarios para la emisión de su resolución. De lo anterior, se deduce que la justificación de esta inconformidad consiste en el respeto del derecho fundamental de audiencia que tiene todo individuo y, su función es la de prevenir, en lo posible, los conflictos ante las autoridades jurisdiccionales.

Por las razones apuntadas, la limitación sobre pruebas y la presunción de consentimiento que establece el último párrafo

del artículo 54 en cuestión, a que nos referimos en las líneas anteriores en el inciso e), carece absolutamente de justificación legal y de apoyo constitucional. Debemos tener presente que en este momento todavía no hay resolución de autoridad competente sobre la situación fiscal del contribuyente, pues la práctica de la visita y por ende, el acta que con tal motivo se levanta, son actos de trámite en el procedimiento fiscal en su fase oficiosa, los cuales por su naturaleza no deparan por sí mismos perjuicio al contribuyente, y que sólo el acto definitivo, es decir, la resolución, si puede deparar perjuicio al contribuyente y puede impugnarse a través de los medios de defensa legalmente establecidos. En estas condiciones, y dado que la instancia de inconformidad obedece únicamente respecto de la garantía de audiencia y no de la justicia, aunque ambas pertenecen al género de seguridad jurídica, lo que se realice o no durante la fase oficiosa y mucho menos la calificación o valoración que haga la autoridad sobre las pruebas aportadas en esa oportunidad no debe afectar el ejercicio del derecho a interponer los medios de defensa legalmente establecidos para alegar y probar ante la autoridad jurisdiccional. Toda presunción legal que impida alegar y probar ante una autoridad, máxime si es jurisdiccional debe considerarse inconstitucional por ser violatoria de la garantía de audiencia y, en su caso, de la justicia, pues qué sentido tiene acudir ante los tribunales en demanda de justicia si se está impedido de probar.

Independientemente de lo expuesto, consideramos que en atención a la función de la instancia de inconformidad de prevenir en lo posible los conflictos ante las autoridades juris-

diccionales, es por todos conceptos conveniente aprovechar la oportunidad que brinda la Ley de intervenir en esta fase del procedimiento y presentar la inconformidad y ofrecer y rendir las pruebas pertinentes. En otras palabras, aunque es discutible que la instancia de inconformidad sea a la vez un derecho y una carga para el particular, como pretende presentársenos, en virtud de la naturaleza, finalidad y efectos previstos por la Ley, es conveniente hacer uso de ella.

Como nos encontramos todavía en la fase oficiosa del procedimiento, la tramitación de la inconformidad corre a cargo, exclusivamente, de la autoridad y, el contribuyente no tiene ya ninguna otra intervención. El procedimiento termina con la resolución que dicte la autoridad sin que exista plazo específico establecido para este efecto; sin embargo, deberá dictarse dentro de un plazo no mayor de 5 años, a fin de que no opere la caducidad de las facultades del fisco federal para hacerlo.

Finalmente y por lo que a este aspecto se refiere, quisiéramos mencionar que por el sólo hecho de presentar en tiempo la inconformidad a que se refiere el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que se producen los siguientes efectos legales:

a).- Queda establecida jurídicamente la inconformidad del sujeto pasivo visitado, en contra de los hechos consignados en el acta de visita,

b).- Se establece la obligación de la autoridad de analizar

las pruebas ofrecidas y rendidas por el inconforme, esto no obstante que dicha inconformidad no constituye recurso alguno y;

c).- La resolución que dicte la autoridad deberá hacer el estudio y análisis del escrito de inconformidad del contribuyente y las pruebas ofrecidas y rendidas por éste.

#### 8). Determinación del Crédito Fiscal Procedente.

Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubren la omisión de pago de contribuciones, deberá formularse la determinación de éstos dentro del plazo de 5 años para evitar que opere la caducidad de sus facultades.

El acto por el cual se determinen las contribuciones omitidas y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa, deben satisfacer una formalidad determinada, o sea, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del mismo acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe ser prevista en la Ley.

En este sentido, el artículo 16 constitucional, señala cuál es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y, por tanto, de la fiscal, al establecer que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". De este precepto se desprende, en primer lugar, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto mismo y; finalmente y a efecto de concluir con el presente estudio, mencionaremos que el precepto constitucional de referencia señala elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, mismos que se encuentran justificados por el principio de seguridad jurídica, a saber:

a). **Constar por escrito.**- Sólo si el acto de la autoridad consta por escrito, puede precisarse en cualquier tiempo sus términos exactos, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance;

b). **Estar Fundado.**- La fundamentación consiste en que el acto deberá apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.

c). **Estar Motivado.**- La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto, del razonamiento que se formuló la autoridad según por el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige, se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto y finalmente;

d). **Estar Firmado.**- La firma autógrafa de la autoridad en el documento en que conste el acto es indispensable, tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que ésta es responsable de su contenido.

**COMENTARIOS RESPECTO DE LAS DEFICIENCIAS DEL SISTEMA FISCAL  
NACIONAL**

## DEFICIENCIAS DEL SISTEMA FISCAL NACIONAL

Consideramos de suma importancia señalar con profunda tristeza que nuestro Derecho Fiscal adolece de muchos aspectos, y decimos que con profunda tristeza por que no es concebible que en pleno siglo XX, y luego de casi 75 años de paz social, nuestro derecho positivo no haya sido actualizado, (en términos generales), no se haya modernizado aun y el constante cambio que vivimos, menos aun es concebible el hecho de que hasta nuestros días no se haya unificado nuestro sistema jurídico, ya que nuestro derecho positivo, en diversos campos del quehacer humano es obsoleto, normas de diversas ramas del derecho que son contradictorias y más aún, que crecen con mayor importancia a costa de otras, como es el Derecho Fiscal.

Lo antes expuesto pone de manifiesto que en cierta forma nuestro Poder Legislativo no está cumpliendo con su función al no analizar y estudiar a fondo las iniciativas de Ley que serán integrantes de nuestro derecho positivo, ya que al parecer se concretan a dar un voto aprobatorio sin cuidar que con éstas se cumplan con las necesidades sociales, económicas y políticas del momento. Por ello, procuraremos hacer notar algunas incongruencias de nuestro sistema fiscal, así como el de intentar expresar algunas opiniones que pretenden solucionarlos.

## 1.- Incongruencia de nuestro Sistema Fiscal.

No existe duda alguna de que si bien las contribuciones son necesarias para la existencia de un Estado, éstas son aplicadas a los ciudadanos como producto del parecer de nuestros gobernantes, pero no estudiando los efectos nocivos de las mismas, o sea, olvidándose de los efectos netos o reales que causan en sus ciudadanos.

Con esto, queda de manifiesto que día a día nuestro sistema fiscal obedece en mayor grado a decisiones políticas, económicas o financieras de un momento determinado, mucho más que a decisiones académicas y de justicia social.

Es importante mencionar, que nuestro sistema fiscal es producto de las planeaciones y logros de una política fiscal que si bien no ha sido continua, corresponde básicamente a los últimos cuatro sexenios.

En ese orden de ideas, se puede señalar lo siguiente: En el régimen del Lic. Gustavo Díaz Ordaz, la preocupación fundamental se encaminó a corregir el camino de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en búsqueda de una globalización, maneñándose principalmente impuestos indirectos tales como los de Ingresos Mercantiles, Timbres y los llamados Impuestos Especiales.

Durante el gobierno del Lic. Luis Echeverría Álvarez, en el cual nuestro sistema económico inició con tumbos y que hasta la fecha no se ha podido controlar, no se dieron cambios importantes, en virtud de continuarse con lo establecido en el régimen inmediato anterior, sólo que con mayores tasas. Sin embargo, lo más sobresaliente fue la búsqueda de la Coordinación Fiscal entre los Estados y la Federación, mediante la elaboración de Convenios Fiscales.

Por lo que atañe al régimen del Lic. José López Portillo, podemos señalar que en los primeros años se continuó con la misma pauta fiscal, pero a raíz de que los problemas económicos se agudizaban y ante la imperiosa necesidad de captar mayores ingresos por parte del Estado, se inició en el año de 1979, lo que se conoció como "Reforma Fiscal", consistente fundamentalmente en tres ordenamientos impositivos: Ley de Coordinación Fiscal, la cual inició con vigencia parcial en 1979; Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), con vigencia a partir de 1980 y; Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), con vigencia a partir de 1981.

Dicha Reforma Fiscal prometía varios avances, entre otros, la abrogación de los llamados impuestos especiales y su inclusión en el IVA; una mayor justicia fiscal vía una Ley de Renta; redistribución de la riqueza a nivel interestatal y sobre todo una fuente de financiamiento del gasto público. Sin embargo, esto resultó un fracaso, ya que lo que prometía la reforma en cuestión no se logró, así como tampoco los beneficios económicos.

A raíz de esto, en 1981 se inició una nueva reforma fiscal la cual introdujo la Ley de Producción y Servicios y una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, última que tan sólo sufrió una reestructura de forma, más no de fondo.

Aunado a ésta y en un intento desesperado de parte del Estado para recaudar fondos, de 1981 a 1985 se implantaron otros impuestos, tales como el de Adquisición de Automóviles nuevos, el Impuesto sobre Tenencia de Vehículos y el Impuesto sobre Adquisiciones de Bienes Inmuebles.

En la actualidad, como ya se señaló, se cuenta con un sistema fiscal complejo lleno de errores de fondo del pasado y parches jurídicos del presente, lo cual origina que se haga difícil y árduo el cumplimiento adecuado de los ordenamientos fiscales. De igual forma, en la actualidad no podemos hablar de una planeación coherente de los impuestos, ya que en el sexenio que ha concluido, contamos con los mismos impuestos que en el sexenio pasado, con una modificación, "mayores tasas".

Es posible que los cambios económicos que han deteriorado a nuestro país, hayan sido tan vertiginosos que el Sector Hacendario y el Congreso no han tenido tiempo o en su caso, no se les ha ocurrido realizar una reestructuración de fondo a nuestro Sistema Fiscal.

La realidad es que el timón de los impuestos está sin con-

piritu, sino que es usado como un principio demagógico para justificar nuestro actual sistema fiscal.

Por lo descrito, resulta conveniente preguntarse: verdaderamente nuestro sistema fiscal logra una redistribución de la riqueza en su ciudadanía, o este principio sólo se queda en una teoría de buena fe por parte del Estado?

A fin de poder dar una posible respuesta objetiva a la pregunta planteada, se deben analizar diversos factores, como son los siguientes:

2.a). Que nuestro Sistema Fiscal sea aplicado en forma general, sin excepción.

Esto quiere decir que cuando se habla de redistribución de la riqueza, se tiene que hacer valer el principio de la igualdad en la aplicación de las Leyes Fiscales. En México esto no se da, tanto en la generalidad de la Ley como en su aplicación universal.

Por lo que a la generalidad de las leyes se refiere, observamos que en nuestra legislación, se permiten diversas instituciones fiscales que interrumpen el concepto de generalidad, como son las exenciones y los regímenes especiales de tributación. En lo que a la aplicación general de la Ley se

refiere, nos encontramos que las influencias, la falta de un adecuado control administrativo y recaudatorio, y muchas otras provocan que no sea aplicable a nivel nacional.

Por lo descrito, se puede concluir que la carga tributaria incide en un limitado grupo de ciudadanos (contribuyentes cautivos), provocándose que sólo este grupo se vea afectado por la aplicación del concepto contributivo, siendo ello desproporcional e inequitativo.

**2.b). La existencia de un Sistema Fiscal estructurado en una pirámide por Impuestos Directos.**

Otro aspecto necesario, a efecto de poder hablar de una verdadera redistribución de la riqueza, es el hecho de que el Sistema Fiscal debiera estar basado en impuestos directos, lo cual en México no sucede, ya que el 50% de sus impuestos son indirectos o bien de los llamados regresivos. Sin embargo, el único impuesto de los denominados directos es el del Impuesto sobre la Renta, no obstante éste contempla exenciones y estímulos a ciertas áreas de la economía, lo cual interrumpe la teleología del impuesto directo, ya que se paga como indirecto, tal es el caso del Título V de la Ley en cuestión.

## **2.c). La existencia de una Evasión Fiscal Mínima.**

Para poder hablar de una verdadera redistribución de la riqueza, ésta se habrá de realizar en todos y con todos los ciudadanos, sin excepción alguna.

Lo anterior, se queda como una buena intención si consideramos que en nuestro país existe un alto índice de Evasión Fiscal, entre otras causas, por lo complejo de la Ley, lo que motiva que una parte de los contribuyentes se vean afectados en sus ingresos (contribuyentes cautivos), lo cual crea una distribución de la riqueza negativa para quienes pagan sus impuestos en forma correcta.

## **2.d). El tener una Economía Estable.**

Es incuestionable de que para poder redistribuir riqueza, se debe contar con ciudadanos ricos, pero si la economía es inestable, éstos enviarán sus recursos fuera del país, lo cual en nuestros días es una realidad.

Lo anterior motiva que exista una inestabilidad política y económica de un Estado, en donde los ciudadanos con recursos invertirán en Estados que les otorguen mayor confiabilidad a fin de proteger su patrimonio y no dejar que se extinga en aras de un mal entendido sentido patriótico.

Por lo tanto, resulta lógico que la carga fiscal la deberán soportar en mayor cantidad, las clases medias y pobres, debido a que éstas no pueden invertir sus pocos y paupérrimos ingresos en el exterior del país, y por lo tanto, serán gravados con mayores impuestos regresivos.

## 2.e). La no Dependencia de Economías Extranjeras.

Es necesario que nuestros gobernantes cuiden que no se dependa en gran medida de economías extranjeras ya que de lo contrario se estará sacrificando a los contribuyentes nacionales, sobre todo si cada vez más se les grava con cargas impositivas fuertes de los llamados impuestos directos, debido a que los extranjeros y por los convenios que con ellos se establecen, no se les cobran estos impuestos y, más aun en las relaciones comerciales con otros impuestos.

Creemos que nuestras autoridades hacendarias y nuestros legisladores deben reconocer y estudiar a fondo el fenómeno económico internacional; se debe analizar el hecho de que algunos países con los cuales tenemos relaciones comerciales o dependencia económica, no tienen los mismos impuestos que nosotros, y que en algunos Estados de la Comunidad Internacional, el concepto de redistribución de la riqueza, no es tan importante como lo es para México. Debemos considerar a nuestros ordenamientos fiscales, no como simples leyes locales, sino adecuarlas a la influencia de economías extranjeras.

2.f). Que los Ingresos del Estado, vía impuestos, realmente sean aplicados a la redistribución de la Riqueza.

A partir del sexenio del Presidente de la República Lic. José López Portillo, los ingresos del Estado lo constituyen fundamentalmente ingresos por vía de contratación de Deuda Pública.

Sabemos los varios y negativos efectos que origina esta política económica, sobre todo cuando los créditos no son destinados realmente a producir, ya que todos los ingresos que obtenga el Estado, por otras vías, incluyendo la vía de impuestos, son destinados al pago de la Deuda Externa, en lugar de ser destinados al sostenimiento del Gasto Público a fin de que se proporcionen más y mejores servicios públicos en beneficio de las mayorías.

Con lo ya expuesto, consideramos que queda plenamente demostrado que el principio de la redistribución de la riqueza en nuestro país, es una Falacia.

### 3.- Los Impuestos y su poder Creativo o Destructivo.

En nuestra opinión, de una adecuada, acertada y bien planteada política fiscal, derivan una serie de efectos positivos en beneficio del Estado y de la Colectividad. A contra-

rio sensu, es lógico que se originará una serie de problemas negativos en todos los aspectos.

Dentro de los objetivos positivos que se originarían como consecuencia de una adecuada política fiscal, en forma enunciativa mas no limitativa, podemos considerar las siguientes: Para el Estado, un mayor fortalecimiento y una mayor consolidación política; estabilidad política, económica y financiera; no inflación, o cuando menos no en el índice que se maneja; alentaría la inversión y podría proporcionar más y mejores servicios públicos a la Comunidad.

La Colectividad se vería beneficiada también, a través de la creación de más y mejores instituciones de beneficio social, habría menos comunidades marginadas, etc.

Para los particulares, una adecuada política fiscal traería consigo un ambiente seguro para inversión, un incentivo para crear y desarrollar más actividades productivas y más fuentes de trabajo, con lo cual se genera mayores ingresos para el Estado ya que habría mayor número de contribuyentes, ampliándose así la base de los mismos y no gravando más a los que ya existen.

Lo anterior, sería posible si todos cooperásemos y si nuestros gobernantes cumplieran con su función, no utilizando sus cargos para la consecución de intereses personales.

Por todo lo antes expuesto, es de gran y vital importancia que cuando se pretenda implantar un impuesto, previamente se analicen sus efectos positivos y negativos, ya que un impuesto puede ser creativo en todos sentidos o bien destructivo, con una serie de consecuencias fatales tanto para el Estado como para la Colectividad.

Por lo tanto, y desde nuestro muy particular punto de vista, la Legislación Fiscal debe ser muy clara y transparente, con una gran claridad de lenguaje y con una redacción sencilla, por lo que es necesario erradicar lo complejo de las leyes, que en lugar de facilitar la tributación la hacen difícil y árdua, toda vez que éstas, muchas veces son tan complejas que ni los propios peritos en la materia, ni las autoridades hacendarias son capaces de entenderlas.

Lo anterior es muy importante, ya que consideramos que una Ley Fiscal entre más clara y sencilla sea su redacción, facilitará el manejo de la misma por los legos en la materia, lo que permitiría sin lugar a dudas, una mayor y más eficaz Recaudación Fiscal. Asimismo, como efecto secundario, se llegaría a disminuir en gran medida la evasión fiscal y facilitaría un mayor control administrativo en el cumplimiento de obligaciones y deberes fiscales, amén de que evitaría confusiones y diferencias de opiniones en relación a la interpretación de las Leyes Fiscales y se unificarían criterios con efectos totalmente positivos.

Lo anterior supone la búsqueda de nuevas teorías y prácti-

cas de contribuciones; supone una verdadera y profunda planeación fiscal y financiera por parte del Estado, analizando efectos positivos, efectos negativos, grado de incidencia, consecuencias directas, efectos secundarios a nivel internacional, efectos económicos y políticos; y deben preverse también, soluciones alternas.

De la misma forma, una buena planeación fiscal supone un mayor interés de nuestras autoridades hacendarias y de nuestro órgano Legislativo en la materia, para adecuar nuestros ordenamientos fiscales a nuestra realidad económica y política actual.

Por último, también se debe tomar en cuenta dentro de la planeación fiscal y financiera del Estado, la idea de seguir o no implantando cada vez más impuestos y de subir o incrementar constantemente sus tasas, ya que si bien es cierto, que la vía impositiva es una de las tantas que tiene el Estado para financiar su Gasto Público, no se puede abusar de ella.

Debemos rechazar la idea de que entre más impuestos haya o entre más altas sean las tasas impositivas más ingresos habrá para el Estado; es decir, habrá mayor recaudación. Esto no es cierto, al contrario, una Política Fiscal así, lo que hace es desalentar la inversión, contrae el mercado, la gente prefiere no hacer negocios u operaciones, se genera un alto índice de Evasión y lamentablemente, cada vez se Recau-

dan Menos Ingresos para el Estado, a fin de que éste cumpla con los fines para los que fue creado.

## CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES

1.- Concluimos que la esencia de la Actividad Financiera del Estado, no es otra más que aquella que se encuentra encaminada a dar una adecuada administración del patrimonio del Estado, constituido por la captación de diversos recursos económicos, los cuales le permiten dar cumplimiento a las necesidades colectivas, así como el de realizar las demás actividades inherentes al mismo; es decir, que dicha actividad no representa un fin en sí misma sino que su adecuada cumplimentación trae consigo que el Estado se encuentre en condiciones de efectuar sus restantes actividades.

Sin embargo, observamos que en nuestro país no se dá debido cumplimiento a tal esencia, toda vez que año con año y sexenio a sexenio se ha constatado la deficiente administración que del Patrimonio Nacional realizan nuestros representantes nacionales, y si en cambio, se ha dado la elevación de tasas en las diversas especies de contribuciones existentes afectables a la economía de los propios contribuyentes y en sí de la sociedad mexicana, misma que en los últimos años, rara vez se ve beneficiada desde el punto de vista colectivo, en el sentido de verse cumplimentadas sus necesidades primarias. (vestido, alimento, habitación, etc.)

2.- Dilucidamos que corresponderá al Derecho Financiero, considerado como aquél constituido por el conjunto de normas que controlan los ingresos del Estado, la gestión o control del patrimonio, el gasto público y las relaciones que la aplicación de tales

normas genera, el encargarse del estudio de la Actividad Financiera del Estado.

3.- Creemos que de los diversos instrumentos económicos con que cuenta el Estado, utilizables con el objeto de llevar a cabo la correcta realización de sus diversos fines, son los ingresos y los gastos los aspectos más importantes que constituyen el punto de apoyo de toda Política Financiera sana. Asimismo, dentro de los ingresos del Estado, son de manera indiscutible, los impuestos el principal ingreso, derivado de la naturaleza de la mayor parte de los bienes y servicios que él mismo produce.

No obstante lo anterior, resulta cuestionable el hecho de que el Estado en su afán de contar con mayores ingresos, incremente las tasas de las contribuciones en perjuicio de la base Económica Privada Nacional, constituida por las empresas y en general, por todo contribuyente, sin ponerse a pensar que ásto conlleva y por la idiosincracia del mexicano, a tratar de evadir los pagos que tales obligaciones y deberes generan, situación que repercute en la imposibilidad de poder amortizar sus gastos. Por lo descrito, consideramos que el Estado deberá asumir política tal, que independientemente de no incrementar las tasas contributivas, logre establecer un control general eficiente sobre los contribuyentes a nivel nacional, ya que la captación de ingresos que de estas fuentes propias se generen, le permitan amortizar sus gastos y con ello, erradicar la agobiante y peligrosa fórmula de expandir la Deuda Pública.

4.- Afirmamos que tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la Secretaría de Programación y Presupuesto, son los organismos públicos primordiales que en la actualidad y de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal tienen

como función la de llevar a cabo la Actividad Financiera del Estado Mexicano; función que ha dejado mucho que desear, toda vez que como órganos captadores y controladores de los ingresos del Estado Mexicano, no han sabido establecer una Política Financiera Nacional adecuada, tal y como lo representa la existencia de una inmensurable e improbable, en nuestros días, finiquito de la Deuda Externa.

5.- Consideramos que con la aparición del ser humano y en virtud de la existencia de la Ley del más fuerte, surge como una obligación de los más débiles, el pago de los impuestos como tributo por tal sujeción. Asimismo y dado el proceso evolutivo del ser humano y con la creación del Estado como ente controlador de las conductas sociales, se crea un órgano representativo del mismo con funciones de control y captación de ingresos conocida como Fisco o Erario, pudiendo ser éste de índole Federal, Estatal y Municipal.

Asimismo, la Función Hacendaria representada esencialmente en nuestros días por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene como objetivo principal el de obtener recursos monetarios de diversas fuentes, a fin de lograr financiar el desarrollo del país, función que hasta nuestros días, los mexicanos no hemos visto cumplimentada, debido a la existencia de errores garrafales que han permanecido en la planeación de la Política Hacendaria, así como a las deficiencias de forma y fondo legales que en los diversos procedimientos fiscalizadores establecidos por el organismo en cuestión, han existido y existen a la fecha, dando como consecuencia la falta de atención de ingresos.

6.- Las funciones esenciales de la Administración Hacendaria lo constituyen la de Recaudación, Fiscalización y Cobranza; dichas

funciones se encuentran establecidas en este rango aun y cuando cabe la existencia de otras que podemos considerarlas como integradas en un sistema normativo y en un sistema de apoyo de las primeras, las cuales en su conjunto buscan lograr tener un control sobre el cumplimiento de los deberes y obligaciones del mayor número de contribuyentes existentes.

7.- Concluimos que la situación de imperio por parte del Estado y sujeción del Sujeto Pasivo de la relación económico-coactiva, está constitucionalmente regulada por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, al establecer como obligación de todo mexicano el de contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El espíritu del artículo de referencia, permite afirmar la existencia de una actuación de autocumplimiento, cosa que en el mayor número de ocasiones no se presenta, entre otras razones, por la idiosincracia del pueblo mexicano, falta de educación civil del mismo, complejidad de las leyes fiscales, lagunas legales en las mismas y falta de adecuación legal en los procedimientos de fiscalización, situaciones todas que en su conjunto han dado pauta a la existencia de la Evasión Fiscal en sus diferentes modalidades, las cuales originan disminución al caudal de ingresos del Fisco y por ende del Estado Mexicano.

8.- Afirmamos que la Fiscalización Tributaria, en términos generales, se encuentra esencialmente relacionada con el fortalecimiento del ingreso federal mismo que deberá cubrir el egreso respectivo; así como que en nuestro país existen tres niveles de Fiscalización, a saber: El ejercido por el Poder Legislativo por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda; el ejercido por el Poder Ejecutivo por conducto de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación y; el también ejercido por el Poder Ejer-

cutivo por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

9.- Consideramos que en términos de lo establecido por nuestra Carta Magna y por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien se encargará, por conducto de la Subsecretaría de Ingresos, del control y vigilancia del cumplimiento de los contribuyentes. Por su parte y en términos de lo establecido por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, serán entre otros organismos, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y las Administraciones Fiscales Regionales, las que tienen facultades para practicar Visitas Domiciliarias de Auditoría a los contribuyentes diversos.

Sin embargo, también es de considerarse necesario que siendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultada, a través de sus distintos órganos competentes, para practicar Visitas Domiciliarias con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, debiera adecuar (mediante una reforma de fondo y no y como hasta ahora lo ha efectuado, a través de parches jurídicos inservibles), tal procedimiento al marco legal aplicable, a fin de que el procedimiento de verificación en cuestión, surtiera los efectos fiscalizadores que en atención a su naturaleza de creación, debieran tener.

10.- Dentro de las diversas facultades de comprobación que tiene el Fisco, las Visitas Domiciliarias de Auditoría, entendidas como la revisión que se realiza al contribuyente respecto de su contabilidad, bienes y mercancías, en su domicilio fiscal, a fin de comprobar el cabal cumplimiento en tiempo y forma de sus obligaciones fiscales sustantivas y formales, son consideradas como

las más eficaces; asimismo y para efectos del presente estudio, cabe indicar que su marco jurídico queda comprendido en base a lo establecido por los artículos 16, segundo párrafo y, 90 de nuestra Carta magna, artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, artículos 10., 20., 14 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y, artículos 65, fracciones VIII, IX y X, y artículo 69, fracción V del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

11.- Las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales respecto de la práctica de las Visitas Domiciliarias de Auditoría, previstas en el Código Fiscal de la Federación vigente en sus artículos:

a).- 44, Fracción II, Segundo Párrafo. (Acceso de las autoridades fiscales al nuevo domicilio del contribuyente siempre y cuando el mismo haya presentado aviso de cambio de domicilio después de recibido la orden respectiva);

b).- 45, Párrafos finales (Posibilidad de la Autoridad de recoger documentación relacionada con la contabilidad del contribuyente, a fin de ser revisada en las oficinas de la autoridad);

c).- 46, Fracción IV (Posibilidad de elaboración de Actas Complementarias) y;

d).- 54, Último Párrafo (Inexistencia de resolución de autoridad competente sobre la situación fiscal del contribuyente);

Son contrarios al espíritu contemplado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Asimismo, los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación (Solicitud de informes de las autoridades fiscales a terceros, por medio de compulsas), son contrarios al espíritu del artículo 50. Constitucional.

12.- Afirmamos que el procedimiento contemplado en el Código Fiscal de la Federación, para el desarrollo de las Visitas Domiciliarias, adolece de diversos requisitos formales, mismos que aun no han sido subsanados luego de que año con año se llevan a cabo diversas reformas a las Leyes Fiscales.

13.-Concluimos, que es indiscutiblemente e indispensable que las autoridades Fiscales pongan el interés que requieren nuestros tiempos actuales de crisis económica e inflacionaria, a fin de proponer al Congreso de la Unión las reformas procedentes, no sólo al procedimiento de fiscalización utilizado por conducto de las Visitas Domiciliarias, sino a todos los existentes, así como a las Leyes relativas, y por que no, depurarlas con el objeto de evitar la existencia de las ya obsoletas, con la única finalidad de que sean adecuadas a un marco de legalidad pura, la cual motiva trámites y sanciones administrativas que no sean ineficaces, ya que debido tanto a sus deficiencias de forma como de fondo, son impugnados y desechados causando no sólo gastos al propio Estado, sino la falta de captación de ingresos que desequilibran nuestra ya Deplorable Economía Nacional.

BIBLIOGRAFIA

## BIBLIOGRAFIA CITADA

Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada. La Fiscalización en México, UNAM, México 1986.

Aguilar F., Gustavo. Los Presupuestos Mexicanos desde los tiempos de la Colonia hasta nuestros días, México 1947.

Aguilar y Caballero, Roberto. Elementos de Legislación Fiscal, México 1972.

Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México 1984.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1982.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Ed. PAC, México 1985.

De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, México 1980.

Domínguez Vargas, Sergio. Teoría Económica, Ed. Porrúa, México 1981.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México 1982.

García Alba Iduñate, Pascual. La Evasión Fiscal en México. (Un estudio comparativo del ISIM con el IVA), UNAM-AZCAPOTZALCO, México 1982.

Giuliani, Fonrouge. Derecho Financiero, Tomo I, De Palma, Buenos Aires.

Herrerías, Armando. Fundamentos de la Historia del Pensamiento Económico, México 1980.

Ibarra Muñoz, David. Política Financiera y Hacendaria (15/Dic./1977 al 5/Feb./1980), Ed. MELO, México 1980.

Jaramillo, Esteban. Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública, Ed. TEMIS, Bogotá Colombia, 1974.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ed. ECASA, México 1986.

Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. por la Universidad de San Luis Potosí, México 1983.

Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. ECASA, México 1986.

Richardo Pagaza, Ignacio. Introducción a la Administración Pública en México, Ed. INAP-CONACYT, México 1984.

Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, (Derecho Tributario) (Trad. de José Silva), Ed. FCE, México 1939.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. HARLA, México 1987.

Sáinz de Bujanda, Fernando. "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario" en Hacienda y Derecho, Tomo I, Ed. IEP, Madrid.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano; Ed. Cárdenas, México 1983.

Spencer Goodspeed, Stephen y Otros. Aportaciones al Conocimiento de la Administración Federal, (Autores Extranjeros). Secretaría de la Presidencia, México 1976.

#### LEGISLACION CONSULTADA

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Editores Mexicanos Unidos, México 1988.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Partido Revolucionario Institucional, México 1988.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Ed. Porrúa, México 1988.

#### OTRAS PUBLICACIONES

Diario Oficial de la Federación, Secretaría de Gobernación, México.

Manual de Organización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1988.

Semanario Judicial de la Federación, Tomos XII, XIII, XV, XIX y XLI, México.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1989.

Revista de Investigación Fiscal. Segunda Epoca, No. 4, Julio-Agosto 1982, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, S.H.C.P., México 1982.

Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1982, 1983 y 1984.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA  
Y  
NO CITADA

Colmenares, David y Otros. La Devaluación de 1982, Ed. Terra Nova, México 1982.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Curso de Políticas de Finanzas Públicas de México, México 1977.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. Derecho Fiscal, Ed. UNAM, México 1981.

Duvenger, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, (Trad. Isidro Molas y Otros), Ed. ARIEL, España 1970.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1979

Gómez Sabaini, Juan C. y Hugo N. González Cano. Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria, Ed. CIET-INDETEC, México 1982.

Hansen, Alvin H. Política Fiscal y Ciclo Económico, Ed. FCE, México 1973.

Margain Manatou, Emilio. Nociones de Política Fiscal, Ed. por la Universidad de San Luis Potosí, México 1980.

Martínez Zuleta, Anibal. Modernización del Control Fiscal.- Experiencia Colombiana.- Compendio de Normas. Ed. ILACIF, Bogotá Colombia, 1981.

Lerdo de Tejada, Francisco. Ensayos de Derecho Tributario. Ed. JUS, México 1975.

Nuñez Amato, Pedro. Introducción a la Administración Pública, Ed. FCE, México 1986.

Padilla Aragón, Enrique. Desarrollo con Pobreza, Ed. Siglo XXI, México 1976.

Retchkiman K., Benjamin. Introducción al Estudio de la Economía Pública. Ed. UNAM, México 1983.

Ruiz Massieu, José Francisco. Estudios Jurídicos sobre la Nueva Administración Pública Mexicana, Ed. Limusa S.A., México 1981.

Somers M., Harold. Finanzas Públicas, Ed. FCE, México 1977.

Tenorio, J. Juan y Otros. Bibliografía de la Hacienda Pública, Tomo I, S.H.C.P., México 1972.

Urquidí, U. L. La Economía Mexicana II, Ed. FCE, México 1973.

Manual de Administración Tributaria. Cap. V, XXIII Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, República Dominicana, 1982.