

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

LA CONTADURIA DE LA FEDERACION

Su Régimen Jurídico y Contable

TESIS

Que para obtener el Título de

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta

ORLANDO LEÓN SOSA

MEXICO, D. F.

1970



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS HIJOS:

Recordándoles que:

***"Has de vivir como si fueras a morir mañana;
y has de estudiar como si fueras a vivir mil años"***

Proverbio Arabe.

A mi padre:
NORBERTO LEON BARRAZA
In Memoriam.

A mi madre:
LILIA SOSA VDA. DE LEON
Un homenaje a su abnegación.

A mi esposa:
MARTA VILLEGAS DE LEON
*En mi vida ha sido loable su
respaldo.*

A MIS HERMANOS:
Con fraternal amor.

A mis tíos:
RODOLFO Y CLARA

A MIS CUÑADOS(AS)

A MIS DEMAS FAMILIARES

A MIS AMIGOS.

AL C. GRAL. DE DIV.

**CMTE. CPO. GUARDIAS PRESIDENCIALES
MANUEL TORRES VALDEZ**

*Hombre bueno, Padre ejemplar, Militar Egregio.
Su ejemplo de hombría y honradez fueron la luz
del faro que en mi orfandad guió la barca de mi
juventud cuando la tormenta de la inexperiencia
amenazó con hacerla naufragar*

¡Muchas Gracias, Mi General!

AL C. TTe. CORL. DE INF.

GIL MANUEL TORRES MARIN

*Un Homenaje a su sincera
amistad.*

AL HEROICO COLEGIO MILITAR

*En especial a los integrante de las
generaciones 1950-1953 y 1952-1955*

AL C. GRAL. DE BRIG.

PEDRO LEON LARES

In Memoriam.

A los miembros de:
"DIEZ BARROSO, VARGAS Y CIA."
Contadores Públicos

Con especial afecto a:

JORGE M. VARGAS. C.P.T.
ROBERTO CHAVEZ TINAJERO. C.P.T.
Su meritoria ayuda fue de gran valor.

GERARDO REYES LOPEZ. C.P.T.
RICARDO SANCHEZ CASTELO. C.P.T.
Me ayudó en el momento oportuno... Gracias

JORGE A. VARGAS D.B. C.P.T.
LEOPOLDO MARTINEZ CRUZ. C.P.T.

AL SR. ENRIQUE CALDERON MUÑOZ

*Jefe Depto. de Administración.
Tesorería de la Federación.*

C. P. OSCAR RODRIGUEZ ZUÑIGA

*Contralor de la Tesorería de la
Federación.*

LIC. Y C.P. ALFONSO MEJIA FERNANDEZ

*Contador General de la Contaduría de la
Federación*

*A ellos, mi infinito agradecimiento
por sus sabios consejos, por las facili-
dades que me otorgaron y en suma por
su valiosa y desinteresada ayuda para
la elaboración de este trabajo...*

¡Muchas Gracias!

A MIS MAESTROS

A todos ellos, desde mi inolvidable "Doña Chica", que me dio clases en Kinder; hasta los que hoy forman parte de este H. JURADO. A todos sin excepción mi eterno agradecimiento por sus enseñanzas.

AL LIC. ALFONSO NAVA NEGRETE

Mi agradecimiento por su ayuda y dirección en la presente tesis. Sus sabios consejos siempre fueron escuchados, sus enseñanzas perdurarán por siempre en mi recuerdo y corazón.

A LOS MIEMBROS DEL H. JURADO

A MI FACULTAD DE DERECHO

A MIS AMIGOS Y COMPENEROS

INTRODUCCION

México, es un país en expansión. En los últimos veinte años ha crecido desmesuradamente en todos los campos. Su población se ha multiplicado, su industria, comercio y demás actividades económicas, también se han multiplicado, porque muchas y nuevas empresas han surgido con evidente empuje y fé en nuestra estabilidad política, económica y en la probidad de nuestros gobiernos.

La consecuencia de lo anterior, ha originado que el Régimen Gubernamental redoble sus esfuerzos para cumplir satisfactoriamente con su función; pero esos esfuerzos solamente han podido surgir debido al Régimen de Derecho en que vivimos. Las disposiciones del Derecho Público, en especial las del Derecho Administrativo, han evolucionado en sus alcances, siendo necesario fraccionarlo para su correcta aplicación.

En efecto, en la Facultad de Derecho, la materia de Derecho Administrativo, es una de las más difíciles de aprobar, debido a la amplitud y complejidad de conceptos que contiene. Sus dos cursos son insuficientes ya para preparar convenientemente al joven jurista en su apasionante esfera; sin embargo, debido en parte a la división que de él se ha efectuado, los interesados estudian complementariamente otros aspectos de su aplicación. Por ejemplo: quienes se interesan por las cuestiones fiscales, estudian optativamente el curso de Derecho Fiscal; su práctica forense en lugar de acreditarla, optan por estudiar el curso de Práctica Fiscal.

Los gobernantes actuales, se ven precisados a actualizar sus conocimientos en Derecho Administrativo, para lograr una ade-

cuada aplicación del mismo, puesto que su formación jurídica ocurrió 15 o más años atrás. Cuando esto no es posible, pueden recurrir a los servicios de personal especializado en la materia, para la correcta aplicación de sus principios.

La actividad Gubernamental debe tender al desarrollo constante de la economía nacional, con el fin primordial de obtener una mayor y mejor distribución de la riqueza, para el mejoramiento económico y social de las clases menos pudientes. La aplicación de la política financiera, deberá ser considerada como una de las más importantes actividades de la Administración Pública, toda vez que su consecuencia inmediata es la obtención de mayores recursos económicos con los cuales podrá satisfacer mejor sus necesidades.

Al respecto el ilustre maestro Lic. Alfonso Nava Negrete (1) expresa: "El notable desarrollo industrial y comercial alcanzado por nuestro país y el fuerte incremento que se presta a otras ramas de nuestra economía como la agricultura, ganadería, minería, etc., han exigido del Estado la creación de formas jurídicas que organicen y lleven a cabo los programas hechos a propósito para aprovechar nuestros recursos y aumentar en lo posible la producción que habrá de repercutir en mayores ingresos para la Hacienda Pública".

Lo anterior es una gran verdad; en lo personal lo he podido constatar, ya que al haber colaborado formando parte del personal de un Despacho de Contadores Públicos en las auditorías de diversas y variadas empresas mercantiles, industriales, bancarias, de seguros, de fianzas, etc., me he percatado del indudable auge de nuestra economía y como consecuencia el incremento en el pago de impuestos, que más por aumento de las tarifas, se debe al aumento en las utilidades que obtienen.

Nuestra producción ya no se constriñe al mercado doméstico porque ahora nuestros productos se envían al exterior, en donde

(1) 'Derecho Procesal Administrativo'.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—Pág. 25.

son considerados de primerísima calidad, con lo que se da lustre y prestigio a nuestra Patria.

Aunada a nuestra actividad industrial, comercial, agrícola y ganadera, etc., se encuentra nuestra estabilidad política y nuestro prestigio de "buenos pagadores". Por ello, las fuentes del crédito se han ensanchado y hoy en día se puede asegurar que, para México, captar recursos económicos del extranjero no es problema, debido también a que su nombre se dice con admiración y respeto y en consecuencia contamos con el apoyo económico de naciones que nos consideran amigos.

Los conceptos vertidos con antelación, dan una idea de lo difícil y complejo que resulta la actividad política de gobernar en nuestros días. Nuestros mandatarios multiplican sus esfuerzos, lo que a veces el pueblo no aprecia suficientemente. Se ven sometidos a enormes presiones, tanto internas como externas, originando con ello, que por atender los asuntos que consideran de urgente y notoria solución, desatiendan otras actividades de la administración que consideran secundarias o de poca importancia, por no tener aparente repercusión inmediata en la vida nacional.

Tal situación ha ocurrido con el servicio público de Contabilidad Gubernamental Federal. Para darse una idea de mi afirmación, baste considerar que la Contaduría de la Federación fue creada en el año de 1935 por disposición de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, (D. O. 1-I-1935), y desde entonces solamente han existido dos reformas a su articulado, cuya importancia expondré en su oportunidad.

Otra consideración en que debe reflexionarse es que su catálogo de cuentas proviene del elaborado en el año de 1926, cuando la Contraloría, llevó el registro contable. Ese catálogo únicamente ha sido objeto de una reestructuración por el ínsigne C. P. Rafael Mancera Ortiz, en el año de 1954, pero sólo en cuanto a presentación, puesto que no se le hicieron modificaciones de fondo.

En la Carrera de Contador Público, por los años treinta, se

cursaba la materia de Contabilidad Gubernamental, pero como se consideró que no era de utilidad en la formación de los alumnos, fue suprimida, careciéndose por tanto en la actualidad de personal especializado profesionalmente en la materia.

Debido a las amplias facilidades que se me otorgaron para la elaboración de este trabajo, tanto en la Tesorería, como en la Contaduría de la Federación, pude constatar que poco o nada ha variado la situación de la contabilidad federal desde hace más de 12 años.

Cuando me inscribí en el Seminario de Derecho Administrativo y su Director, el Lic. Alfonso Nava Negrete me sugirió el tema de la "Contaduría de la Federación", nunca imaginé la trascendencia que iba a tener en mis actividades jurídicas y contables. En el desarrollo de la temática trazada, encontré fuentes importantísimas de investigación, que llamaron poderosamente mi atención, asegurando, sin falsas modestias que a ellas entregué lo mejor de mi esfuerzo, con el evidente sacrificio de tiempo y retardo en la obtención del tan anhelado título de Licenciado en Derecho.

La contabilidad es sistema, es método, pero a su vez, (aunque parezca paradójico), es dinámica; sus principios son generales y fijos, pero sus procedimientos son cambiantes, contienen el elemento de movilidad y actualización, en aras de un mejor, claro y oportuno registro. Hace 20 años los registros eran manuales; hoy, con la ayuda de computadoras electrónicas que se antojan increíbles, el registro se hace con agilidad, seguridad y prontitud, en beneficio de la contabilidad. Sin embargo, con tristeza observé que la tecnología moderna no se ha aplicado integralmente a la contabilidad gubernamental federal.

Por lo anterior, el atraso de la contabilidad es evidente. Además la incongruencia del ciclo contable con el período de sesiones del Poder Legislativo, (que es el órgano de control político en estas cuestiones), la falta parcial de la glosa legal y contable, la inexactitud de la información financiera, etc., da como resultado que los estados financieros que emite la Contaduría de la Federación, no tengan la finalidad de servir de base al Gobierno Fe-

deral, para la planeación, dirección y control de la economía nacional.

Sin información financiera oficial, debidamente aprobada por los medios de control que impuso el Constituyente de 1917, se ha dejado a la viveza y sagacidad del titular de la Secretaría de Hacienda, el control económico del País. Por fortuna, hasta ahora, se ha contado con personas idóneas para el desarrollo de la actividad económica-financiera del Gobierno Federal, pero: ¿Qué va a ocurrir el día que no tenga a la mano personas sagaces, astutas y perfectamente preparadas en las cuestiones financieras, como hasta ahora ha tenido el Gobierno Federal? Seguramente se producirá un quebranto económico financiero, con grave perjuicio para la Patria.

Para evitar lo anterior, es necesaria una reorganización y actualización de la Contabilidad Federal. Con el fin de contar con información oportuna del estado financiero que guarda el patrimonio federal, con base en los estados de contabilidad que se produzcan en la Contaduría de la Federación, se deberán elaborar los planes de trabajo en materia de política económica-financiera, necesarios para un mayor desarrollo económico del País. Por otra parte sabiéndose con exactitud los recursos económicos con que se cuenta, se podrán evitar los financiamientos actuales, que a mi juicio, en algunos casos son producto de la falta de información financiera. En los últimos años se ha observado que quedan recursos por aplicar, esto es, son ingresos a la Federación que no se gastaron en su oportunidad. Los empréstitos traen la consecuencia de dejar una Patria gravada a las generaciones futuras, con menoscabo de su actividad económica.

Los Estados Financieros, deben considerarse como "herramientas" de trabajo y no producirse exclusivamente para satisfacer los extremos del artículo 65 fracción I Constitucional. Por medio de su formación, se ha pretendido que la Contaduría de la Federación ejerza un control administrativo de los manejadores de fondos, valores o bienes propiedad de la Federación. Digo pretendido, porque como se verá en el desarrollo de la temática, tal control no es efectivo.

Estas cuantas consideraciones solamente son un preámbulo del contenido de esta Tesis Profesional. Su desarrollo, quizá justifique la necesidad del esfuerzo que desplegué por poco más de dos años. Sin contar aun con su aprobación ya me ha dado satisfacciones, entre otras, el ver que con motivo del cambio inminente de régimen, algunos Contadores Públicos, han pretendido explotar mi temática, para buscar quizá un acomodo político. Es necesario advertir al respecto que debido quizá a su falta de conocimientos en las cuestiones jurídicas, referentes al tema, los trabajos que han desarrollado son incompletos, por no abarcar los aspectos legales necesarios para proponer soluciones viables al problema contable de la Federación.

Serán ustedes, los lectores de este trabajo, los únicos juzgadores de si cumplí o no, con el ineludible trámite de investigar, para elaborar la Tesis Profesional, con el fin de obtener el ansiado Título de Licenciado en Derecho, profesión que he estudiado por verdadera vocación.

A todas las personas que de un modo u otro me auxiliaron en la elaboración de este trabajo, debo hacerles mi público reconocimiento y expresarles mis más infinitas gracias.

ORLANDO LEON SOSA
(Z-821)

CAPITULO I

LA CONTABILIDAD

Introducción.—Definición.—Resumen Histórico.—Sistemas de Contabilidad.—División de la Contabilidad.

I

INTRODUCCION

Este primer capítulo pretende ubicarme dentro del campo de investigación por tratar. Es evidente que cualquier tipo de definición es el resultado de una indagación por el campo que se trate; sin embargo, por provenir del ilustre maestro Ricardo Mora Montes, Catedrático de la Facultad de Comercio y Administración, estudioso de reconocida capacidad de las cuestiones contables, adoptaré la definición que de tal disciplina ha emitido, dejando por razones obvias a los investigadores de la problemática contable, la resolución de profundos y variados problemas, tales como: ¿Es la Contabilidad Ciencia, Arte o Técnica?, ¿Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tienen aplicación universal?, etc. Debido a la práctica de la profesión de Contador Público, combinada con los estudios y práctica también de la carrera de Licenciado en Derecho, considero que la definición propuesta debe completarse con un nuevo elemento el cual pretendo justificar racionalmente.

Por cuanto al resumen histórico se refiere por razones de agilidad adoptaré la división cronológica tradicional:

1.—*Historia Antigua*.—Desde el testimonio más remoto, hasta la caída del Imperio Romano de Occidente.

2.—*Edad Media*.—Desde el año 476, hasta la caída de Constantinopla.

3.—*Edad Moderna.*—Desde el año de 1453 hasta la Revolución Francesa, y;

4.—*Epoca Contemporánea.*—Desde el año de 1789 hasta nuestros días.

Abordaré la historia de la Contabilidad en México, me referiré lo más posible a la de Hacienda Pública y será desde el pueblo Azteca y de ahí hasta nuestros días.

La Contabilidad actualmente solamente es de dos tipos, la Mercantil y la Gubernamental, de ésta última no existen fuentes directas, pero recalcaré en mis citas cuando haga referencia a ella.

II

DEFINICION DE CONTABILIDAD

“LA CONTABILIDAD ES LA TECNICA DE LLEVAR LA HISTORIA FINANCIERA DE UN PATRIMONIO CONSIDERADO COMO UNA UNIDAD ECONOMICA, EN FORMA SISTEMATICA, SIGUIENDO PRINCIPIOS ACEPTADOS POR LA GENERALIDAD, CON EL FIN ESENCIAL DE BRINDAR UNA INFORMACION EN UN MOMENTO DETERMINADO”... BAJO UN REGIMEN JURIDICO REGULADOR.

Si la contabilidad es una técnica, es indiscutible que dependerá de la habilidad del historiador para que sea llevada con eficiencia, también podemos considerarla hasta cierto punto “Sui Generis”, sin embargo en nuestro medio no ocurre así, ¿porqué?, porque es el Derecho quien por medio de una serie de ordenamientos tiende a uniformar los sistemas contables, no lo hace espontáneamente, el fin es el de controlar a las personas —físicas o morales—, en sus ingresos para poder cobrar los impuestos respectivos.

El control que ejerce es sobre el ingreso que obtienen los gobernados como personas físicas debido al producto de su trabajo y sobre los ingresos que obtienen las personas que se dedican a la actividad mercantil —usando éste término en sentido “Lato Sen-

sus"—; en efecto, el Código de Comercio titula su capítulo III "De la Contabilidad Mercantil", toda la Ley General del Impuesto Sobre la Renta, regula la práctica contable aplicando una serie de sanciones, tanto para el dueño del patrimonio, como para el historiador del mismo. También el Código Fiscal de la Federación regula los sistemas de contabilidad: Art. 38.—"Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre los sujetos pasivos o presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal; Frac. XIV.—No llevar los sistemas de contabilidad que requieran las disposiciones fiscales; llevarlos en forma distinta a como éstas prescriben; no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos o inexactos o fuera de los plazos respectivos".

Bástenos estos ejemplos por el momento para comprender que el contador que actúa como auxiliar del comerciante no puede libremente separarse de los sistemas de contabilidad que las diversas leyes le imponen, sin exponerse a diversas sanciones que van desde simples requerimientos, hasta multas, privación de la libertad, suspensión del ejercicio profesional de la contabilidad, etc. pero a su vez expone al titular del patrimonio a sanciones que pueden llegar al caso extremo de que una persona moral sea disuelta.

El objeto de la contabilidad es el de llevar la historia financiera de un patrimonio, ese patrimonio deberá ser considerado como una unidad económica, esto quiere decir que como unidad económica debe ser factible de valorizarse en dinero, además deberá estar sujeto a la actividad económica de cambio; ocioso sería llevar la contabilidad de Derechos, aún cuando forman parte de un patrimonio, no son valorizables en dinero, no entran al mercado de cambios. Pretender llevar ese tipo de contabilidad sería estadística, jamás contabilidad, por otra parte no existe ningún ordenamiento jurídico que regule y le dé funcionalidad contable a los derechos.

El siguiente elemento consiste en que se deberán seguir principios contables aceptados por la generalidad, tales principios son reglas comunes a todas las contabilidades, las cuales deben ser

séguidas por los historiadores de los patrimonios con el fin de unificar sistemas y hacer con ello ágil la lectura e interpretación de los Estados Financieros, entre otros, tenemos los principios siguientes:

a) Entidad, b) Continuidad, c) Unidad Monetaria Estable, d) Periodo Contable, e) Costo, f) Conservatismo, g) Partida Doble, y h) Consistencia.

Sería ocioso definir los mencionados principios generales de la contabilidad en este trabajo, puesto que obviamente es materia contable y el presente trabajo no pretende en modo alguno invadir tal campo de investigación.

El siguiente elemento de la definición es el fin de la contabilidad y consiste en que por virtud del mismo se está en la posibilidad de brindar una información financiera y económica en un momento determinado, de la situación especial que guarda un patrimonio.

Para justificar el elemento agregado a la definición de contabilidad, consistente en incluir al Derecho como regulador de la misma, además de las argumentaciones expuestas con antelación efectuaré el razonamiento siguiente: No podrá existir contabilidad —al menos reconocida válidamente— si no está regulada jurídicamente, todo apartamiento del régimen jurídico aplicable trae consigo la sanción correspondiente tanto al titular del patrimonio, como al historiador del mismo. Por otro lado es evidente que con registros fraudulentos se atacan y contravienen normas de interés colectivo.

Esta afirmación plantea la cuestión siguiente: ¿Cómo se regula jurídicamente la contabilidad?. En nuestro medio el Código de Comercio nos dá la respuesta. Art. 33.—“El comerciante está obligado, a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones en tres libros a lo menos, que son: el libro de inventarios y balances, el libro general de diario y el libro mayor o de cuentas corrientes.

Las sociedades y compañías por acciones llevarán un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se

refieran a la marcha y operaciones sociales tomados por las juntas generales y los consejos de administración”.

Los siguientes artículos señalan la forma en que deberán de llevarse los libros.

Ahora bien, para que una contabilidad sea reconocida, primero debe ser reconocida la empresa y así como el registro de una sociedad en el Registro Público le dá la categoría de persona jurídica, el registro que se efectúa ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los correspondientes libros, les dá el reconocimiento que son libros de contabilidad. Sin la autorización mencionada carecen del elemento de legalidad, lo que trae variadas consecuencias, que van desde simples sanciones pecuniarias, hasta la nulidad de la personalidad jurídica si se trata de una persona colectiva y su respectiva liquidación.

En los casos de las personas físicas, las sanciones llegan inclusive hasta la de privación de la libertad, cuando se declara que los asientos registrados en los libros son fraudulentos y por tanto se ha cometido un ilícito.

Ejemplo de lo anterior: Código de Comercio. Art. 37.—Impone multa de \$50.00 a \$300.00 por llevar los libros de contabilidad en idioma diferente al castellano, la obligación de transcribirlos a otros y condenación a gastos de traducción. Ley General de Sociedades Mercantiles. Art. 3o. “Las sociedades que tengan un objeto ilícito o ejecuten habitualmente actos ilícitos, serán nulas y se procederá a su inmediata liquidación, a petición que en todo tiempo podrá hacer cualquier persona, incluso el Ministerio Público, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar”.

Una sociedad ejecuta habitualmente actos ilícitos cuando lleva incorrectamente su contabilidad, ya sea porque no registra sus libros o bien porque no sigue los liniamientos establecidos por los diversos ordenamientos jurídicos, tales como el Código de Comercio, Código Fiscal de la Federación, Ley General del Impuesto Sobre la Renta, etc., en general todos los ordenamientos de carácter fiscal, en virtud de que se constituyen ilícitos tales

como: "Uso de más de un número de registro", "De refraudación fiscal", etc.

El Código Fiscal de la Federación, define en su artículo 71 el delito de defraudación fiscal, el artículo 72 nos habla de las penas que corresponden al delito mencionado y dice que se impondrá también a quien; Frac. VIII.—"Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados".

En la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Art. 1o.—"Para los efectos de esta Ley, se reputa "Delito de Defraudación impositiva en Materia Federal", Frac. IX.—"Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados".

Existen otros ordenamientos que sancionan a los contadores, (aun cuando en algunos casos no son normas de Derecho), que van definiendo como deberá llevarse el registro de los asientos de contabilidad, el objeto fundamental de ese control jurídico es el de que se anoten en su totalidad las operaciones para llevar control de las mismas y en su oportunidad cobrar los impuestos correspondientes.

Como he examinado, son los ordenamientos impositivos aquellos que tienden a regular el sistema contable, así como la actividad del historiador del patrimonio, que en este caso específico es auxiliar del comerciante.

I I I

RESUMEN HISTORICO

1) *Primer Período.*

De nuestra definición desprendemos que para que exista contabilidad es necesario: a) Que el hombre esté dentro de una unidad social vinculado a los demás hombres, b) Que tenga una actividad económica importante, c) Que tenga un medio genera-

lizado de comunicación, información y narración, y d) Que exista el Derecho.

El hombre creó la contabilidad como una actividad autónoma, pero con posterioridad se le vinculó el Derecho para proteger el interés colectivo, sin embargo la tutela que hace el Derecho de la actividad contable no es única puesto que vá más allá ya que protege y regula casi todas las actividades del hombre.

El hombre debió existir siempre en grupo, no lo concibo aislado, como tal afirman: Lucrecio, Hobbes, Bücker y otros autores que por el momento escapan de mi memoria, "al principio constituyó dentro de su propio grupo familiar la primera unidad social, en este primer período fue nómada y se organizó bajo el régimen matriarcal; después centralizó su poder, se volvió sedentario y se organizó bajo el régimen del patriarcado, en estas dos etapas su actividad económica fue el autoconsumo". (1)

El insigne maestro Alberto F. Senior, en su cátedra de sociología, —nombrando al autor Alfredo Lagunilla, "Historia Económica General"— nos afirmó que: "la complejidad de las actividades del hombre dio origen a la división del trabajo; la domesticación y cría de ganado, la caza y la doma, son las primeras ocupaciones donde se aprecia con claridad la división del trabajo", —período neolítico, diez mil años A. C.—

La agricultura aparece con posterioridad a la caza y al pastoreo, la segunda desaparece como consecuencia de la sedimentación del hombre y las otras dos florecen dando origen al concepto *jurídico* de propiedad y con éste aparece otra actividad de mayor importancia, es la colonización de las tierras, como su régimen es la tribu, se creó la propiedad comunal; esto trajo como consecuencia el período conocido de las guerras tribales, donde unas tribus arrebataron a otras lo necesario para su consumo. Al superarse esta época nace el período del trueque.

"En la etapa del trueque, se abandona el autoconsumo familiar para iniciar una economía de cambio, la familia ya no con-

(1) Apuntes tomados de la Cátedra de Sociología impartida por el Maestro Alberto F. Senior. (1961) U.N.A.M. Fac. de Derecho.

sume todos sus productos, vá más alla y produce para cambiar los frutos de la tierra por otros artículos que necesita, en este tiempo aparecen las primeras unidades de valor cambiario, en principio fueron los animales, posteriormente creó el hombre la moneda con las mismas funciones que tienen en la actualidad”.

“Hacia los diez y los cinco mil años A. C., se fundan las ciudades de Mesopotomia y las del Valle del Nilo, lo hicieron a orillas de los ríos con objeto de conservar el mercado permanente de sus productos y auxiliarse de los mismos como vías de comunicación.

La escritura aparece en el período Paleolítico, testimoniando tal hecho el decorado de las grutas de Altamira efectuando trece mil años A. C.

La escritura fonética, —expresión de sonido sin mezcla de dibujos o símbolos—, tiene su origen en el período Semítico, anterior al año dos mil A. C. lo que fue común entre los hebreos, fenicios griegos y romanos”. (2)

“Por lo que toca a los números, el hombre dibujó símbolos en las paredes de sus cavernas usando para ello un palo quemado o barro de diferentes colores, su aparición fue hacia los diez mil años A.C., cuando el hombre comenzó a contar escribió palabras para indicar números”. (3)

Las veintidos letras del alfabeto de los sirios y del de los hebreos fueron usadas como números, los babilonicos usaron números cuneiformes y curvilíneos, esto, hacia los seis mil años A. C.

Es interesante lo afirmado por el Dr. Lous Karhiski (4) “Una vez que el hombre escribió números, pasó de inmediato a hacer cálculos” se funda en que en una tumba, cerca de las pirámides de Gizeh, algunos exploradores encontraron números pintados en las paredes, el uno es representado por una línea vertical, el diez por una especie de herradura, el cien por una espiral, diez mil por un dedo que señala, cien mil por una rama y

(2) Al Kroeber.—“Antropología General”.—pp. 57 y sig.

(3) Karpinski Luis.—“La Historia de las Matemáticas” pp. 16 y sig.

(4) IBID.—Pág. 19.

un millón por un hombre que tiene cara de asombro. Se conserva en el Museo Británico, un manual de Aritmética que fue escrito por Ahmes en Egipto; contiene ecuaciones, fracciones y medidas, sin embargo lo principal son unas marcas de coloración roja, las cuales se afirma son correcciones de algún profesor. Otro ejemplo es la propia pirámide de Gizeh la cual fue proyectada y calculada por los arquitectos egipcios midiendo la base a través de un montículo rocoso sin poder ver lo que había del otro lado, con un error mínimo de $1/27000$ en uno de sus ángulos, esto ocurrió hace más de cuatro mil años, dándose así testimonio de la existencia de los números, medidas y los cálculos efectuados por los hombres.

Se desprende pues que fue hacia el año seis mil A. C., cuando existieron todos los elementos indispensables para que surgiera la contabilidad en forma elemental, esto es: el hombre constituido como unidad social, la escritura, los números y medidas como elemento generalizado de comunicarse, la actividad mercantil con un gran volúmen de operaciones, el concepto jurídico de propiedad y el crédito en el mercado. Sin embargo aún cuando en ese entonces ya existía el derecho, no interviene en la contabilidad ya que el registro es meramente simple y como auxiliar de la memoria del hombre; no tiene aún consecuencias hacia terceros; ejemplo de tal sistema de registro es: "Debo \$1,000.00 a Juan Pérez", este sistema desapareció para dar paso al actual que consiste en la partida doble que se caracteriza en anotar en los libros las cuentas divididas en dos partes, (Debe y Haber), en este sistema se registran las entradas y las salidas de un patrimonio afectando una contracuenta que actúa como órgano regulador, así nace el principio general de contabilidad conocido con éste nombre y que dice: "a toda cuenta de cargo forzosamente le corresponde una o varias cuentas de abono, debiendo ser sumas iguales las del cargo y las del abono"; en la actualidad no solamente se registran cuentas de entradas y salidas, existen otras de diversos caracteres pero siempre referidos al patrimonio como unidad económica susceptible de entrar al mercado de cambios.

A) Egipto y Mesopotamia.

Los primeros testimonios contables son de Egipto y Mesopo-

tamia; el autor Alfredo Lagunilla en su obra ya citada, nos dice: ...“Los primeros vestigios de organización bancaria puede situarse alrededor de los 5,400 a los 3,200 años A. C., en el Templo Rojo de Babilonia donde a su amparo se recibían depósitos y ofrendas que a su vez eran prestados con intereses”... (5)

Brugschby en su “Historia de Egipto y los Faraones”, (6) nos dice qué acontecía 3,623 años A. C. en la administración de la casa del primer Faraón Menach: “Obedeciendo órdenes de sus superiores, los escribas anotaban los hechos de la vida doméstica, registraban exactamente las entradas y los gastos del soberano y tenían en buen orden sus cuentas”.

En el Capítulo IV Versículo VII, del antiguo testamento los hebreos nos dicen: “Donde hubiera muchas manos haz uso de llaves, cuenta y pesa todo lo que te dicen, y *asienta en el libro el nombre de quién dá y el del que recibe*”. (7)

B) Grecia.

Aquí se nos presenta el antecedente más remoto de la contabilidad gubernamental, así como la intervención original del Derecho en ella; en efecto: “Grecia tenía práctica contable desde el siglo V A. C.” expresa C. Pagani en su obra “I Libri Commerciali” y afirma: “*Existían leyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros con el fin de anotar las operaciones celebradas*”, desgraciadamente no nos menciona a que cuerpo legal se refiere.

Solón estableció: “Que el consejo nombrase por sorteo entre sus miembros diez logístas, para constituir el tribunal de cuentas destinado a juzgar a los funcionarios que tenían a su cargo los diversos servicios administrativos y que debían de rendir cuentas anualmente”. (8)

(5) Lagunilla Alfredo.— “Historia Económica General”, pág. 132.

(6) Nombrado por José Luis Prieto.—“Síntesis Histórica de la Contabilidad” Pág. 9.—Revista Crédito, Escuela Bancaria y Comercial Volumen XV, Mayo, Julio y Sept. 1959.

(7) Prieto José Luis.—“Síntesis Histórica de la Contabilidad” Pág. 10.

(8) IBID. Pág. 10.

“En aquel entonces Grecia formaba su gobierno por el primer arconte que era el encargado del poder, sus funciones eran semejantes a las del actual Poder Ejecutivo, incluidas las del control del Tesoro Público”.

“Los éforos podían pedir la distinción de los magistrados, incluso de los reyes, cuando ciertos fenómenos sobrenaturales indicaban, de acuerdo con su propia interpretación, que los dioses no estaban satisfechos con su gobierno o con las cuentas del gasto del tesoro” (8 bis).

“Grecia tuvo enorme actividad contable debido al desarrollo de su comercio, y la aceptación universal de su moneda de plata, sus operaciones bancarias dieron origen a un enorme movimiento crediticio y por tal motivo legisló sobre el comercio marítimo, creando instituciones jurídicas sobre la materia, tales como el préstamo a la gruesa”.

“Los banqueros griegos llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para *examinar las cuentas de la ciudad*”. (9)

C) Roma.

“Se funda en el año de 753 A. de J. C. cuando aventureros de diversas razas se unieron para establecer los cimientos de la nueva ciudad, bajo la dirección de los gemelos Rómulo y Remo.

Algún tiempo después, mediante el fratricidio, llega Rómulo a ser el primer monarca de Roma”. (10)

Así tenemos que, Roma se organizó primero como una monarquía, luego como República —año 510 a de J. C., con la expulsión del rey Tarquino el Soberbio—, para crear después el Imperio.

a) *La Monarquía*: En la monarquía nace un funcionario “Cues-

(8bis) Ehrenberg Victor.—“The Greek State”.—pp. 71 y sig.

(9) Conant.—“History of Modern Bank of Insue”.—Pág. 43

(10) Guillermo F. Margadant S.—“Derecho Romano”.—Pág. 21

tor Urbi" que "fue un auxiliar del rey en el orden administrativo, con poderes delegados del monarca, aún en asuntos del tesoro público" (11), posteriormente se le llamó "Prefectus urbi o urbis" y se le dio el carácter de magistrado.

En este período el tribuno Terentilo Arsa, pidió que el derecho se fijara por escrito (462 a. de J. C.), fue hasta 454 a. de J. C., cuando Roma envió una embajada a Grecia, para inspirarse en el superior derecho griego (recordar la legislación de Solón). A su regreso, en 451, estos *decemviri* codificaron en diez tablas los puntos esenciales; en 449 se agregaron otras dos, creándose la legislación de las XII Tablas.

La Tabla IX —Derecho Público—, creó a los *quaestores* (cuestores), quienes tenían a su cargo, además de la recaudación y de la defensa del Tesoro Público, la obligación de llevar las cuentas del mismo, posteriormente se le agregaron otras funciones". (12)

b) *La República*.—Durante la República nacieron los Magistrados que "eran ciudadanos investidos por el pueblo romano de su potestad para que administrasen la cosa pública, fueron dos, su duración en el cargo fue anual, al principio y debido a su responsabilidad se les dio el nombre de consules, posteriormente se crearon diversas magistraduras, algunas fueron de carácter extraordinario, así existieron: después del consulado, la dictadura, la quaestura, que si bien procedía de la monarquía tomó en el período republicano el carácter de magistratura, el decenvirato, los tribuni militum consulari potestate, la censura, la pretura urbana, la edilidad que al principio fue auxiliar del tribunado

(11) Teodoro Mommsen.—"Derecho Penal Romano".—Pág. 315.—Además en su "historia de Roma".—3a. Edición, Tomo I, Pág. 101.—Madrid 1879, nos dice: "El rey conservaba en su poder las llaves del tesoro, que sólo él podía abrir", luego en la pág. 104, dice: "Podría atentar contra la fortuna de los ciudadanos mediante impuestos injustos, pero obrando así olvidaba que su poder absoluto no procedía de la Divinidad, sino del Pueblo a quien representaba" y en la Pág. 118 afirma: "No existían impuestos directos puesto que no había presupuesto de gastos", existían los impuestos de aduanas ya en ésta época aplicado a todas las importaciones

(12) Servigny.—"Droit Public Romain" (París, 1862, Tomo I, pág. 87 y sí, o exportaciones por el puerto de Ostia".

de la plebe, establecido al mismo tiempo que ella, que se elevó a magistratura al crearse la dignidad curul, la pretura peregrina y los diferentes magistrados menores”.

En ésta época no se encuentra una jerarquía administrativa de derecho, pero de hecho existió una verdadera gradación de poderes entre los magistrados, así, en caso de conflicto la magistratura superior prevalecía sobre la otra; el dictador, prevalecía sobre el consul, éste sobre el pretor, éste sobre el edil y así sucesivamente. El principio de independencia dio origen a la división de competencias, ningún magistrado invadía la esfera del otro aun en los casos de que uno fuera mayor y otro menor.

Los magistrados tenían “potestas”, “imperium” y el “jus aespicioium”. La potestas era el poder administrar los intereses públicos en nombre del pueblo y la tenían todos los magistrados. Derivación de ella eran: 1o. el jus edicendi, o derecho de dirigirse por escrito al pueblo por medio de edictos, que eran válidos mientras durase la potestas. 2o. el Jus Contionem habendi, o sea el derecho de convocar al pueblo a reuniones y de dirigirles la palabra y permitir hablar en ellas a los particulares.

El imperium era el antiguo poder militar de los reyes, modificado por las nuevas leyes, esto es el poder sobre las personas y la hacienda de las ciudades y de los ciudadanos, las leyes Porciae, posteriores al año 585 romano obligaron a los magistrados a rendir cuentas por escrito de *los manejos del tesoro público rendido en edictos en forma de cuentas*. Tenían el jus coercendi, que era la facultad de imponer multas (al principio solo era propia de los consules, la ley Aternia Tarpeia concedió a todos los magistrados, incluso a los tribunos de la plebe y a los ediles plebeyos). La Ley Valeria fijó el máximo de multa a dos carneros y cinco bueyes; la Aternie Tarpeia, o acaso la Menenia Sextia, la extendieron a dos carneros y 30 bueyes y las Leyes Julia Et Papiria establecieron que se pagasen en dinero a razón de 10 ases por carnero y 100 por cada buey, lo importante es que todas estas leyes impusieron la obligación de *rendir cuentas por escrito del destino de las multas, así como su inversión*.

Existió el delito de peculatus que consistió en la malversación

de los fondos del pueblo, los cuales eran dirimidos en juzgados especiales precidados por magistrados que carecían de voto". (13)

c) *El Imperio*.—En el imperio las magistraturas son abolidas poco a poco siendo absorbidas sus funciones por el emperador por ello se estudia ésta época dividida en dos períodos el de los emperadores paganos y el de los cristianos.

1.—*Epoca de los emperadores paganos*.—"Como se dijo el emperador asumió poco a poco todas las facultades de los magistrados, quedando éstas como simples títulos honoríficos, sin embargo aparecen funcionarios imperiales nombrados por el emperador y subordinados a éste, tales fueron los curatores annonae, que dieron origen al praefectus annonae, al praefectus vigilum, al praefectus urbi, praefectus praetorio, además de otros inferiores como los curatores viarium, riparum et cloacarum, el *operum locorum que publocorum*", etc. Este último funcionario *publicaba las cuentas de la ciudad* y los impuestos que decretaba el emperador así como la forma en que debían cubrirlos los habitantes".

2.—*Epoca de los emperadores cristianos*.—La hegemonía del emperador se acentúa cada vez más llegando a su máximo después de Dioclesiano y Constantino; es fuente y centro de todos los poderes, así como del Estado, el único poder que no ejerce es el religioso que deja a los pontífices romanos y los obispos únicos en el que aquel encuentra, —sobre todo antes del cisma—, una limitación y un contrapeso. En esta época el praefectus annonae, se encarga de la recaudación de los impuestos que son aplicados exclusivamente por el emperador, las cuentas de la ciudad solamente a él se le rinden". (14)

Al morir Rómulo Augústulo, —quien formalmente es conocido como el último emperador del Imperio Romano de Occidente—, es sucedido por Odoacro quien se le reconoce como primer

(13) Marquard-Mommsen.—"Hambuch der rominschen alterthümer" (Leipzig, 1876-79) cuyos tomos I y II están respectivamente dedicados a las teorías generales de las magistraturas en particular, sus resultados se compendian en el tercer libro de la obra también de Mommsen.

(14) IBID.—

Rey de Italia, (año 476 d. de J. C.), terminando así la edad antigua y dando origen a la Edad Media.

2) *Segundo Período.*

A) *Edad Media.*

Como expuse la contabilidad gubernamental existió en la época antigua, como todas las cosas del hombre se llevó en forma sencilla; en la parte final del Imperio Romano decayó en cuanto ya no se transmitió a los ciudadanos por ser un acto de Imperio del Gobernante; ésta se siguió llevando porque se necesitó saber el monto de los ingresos al Tesoro Público, por concepto de recaudaciones, impuestos, etc.

a) *Período Románico.*—En el período románico el poder se centralizó, por ello no pudo proteger a las personas y la propiedad, los hombres se sometieron a los encomenderos o dignatarios con lo que se crearon los feudos y el vasallaje que consistió en que los hombres prestaron servicio militar a los señores feudales a cambio de protección legal, militar y económica, entregaron a éste las tierras, unas veces por convicción y las más por deudas. Las tribus bárbaras se extendieron al sur y al este de los dominios romanos constituyendo servidumbres en favor de sus jefes sobre los pueblos que fueron sometiendo. En este período debido al comercio, la contabilidad mercantil fue cosa usual; la contabilidad gubernamental fue actividad exclusiva del señor feudal.

En el año 655 los árabes se apoderaron del Mediterráneo, a principios del siglo VIII se suspende el comercio marítimo de Marsella con Oriente, conquistaron España el 19 de julio del 711, siguieron hacia París, pero, Carlos Martell los derrotó en el 732, desbaratando la amenaza islámica en el resto de Europa. Durante las conquistas los árabes impusieron tributos a los pueblos que sojuzgaron. Debido a que cobraban impuestos, recaudaciones, etc. por un lado y por el otro los consabidos gastos necesarios de guerra, administración, etc., la contabilidad gubernamental se conservó. Por su parte los normandos en ese mismo siglo, invaden

Inglaterra y Francia; llegan también al Mediterráneo estableciéndose en Sicilia; de la época se conserva una ordenanza de Carlo Magno, Emperador del Sacro Imperio Germánico, llamada "Capitulare de Villis", en la que se estableció que: "debía de levantarse un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en un libro que tuviese por separado los ingresos y los egresos".

Durante los siglos VIII al XII, Europa se encuentra en plena época feudal, la contabilidad es llevada por escribanos al servicio del señor feudal. Procedente de este período tenemos el "Domesday Book", hecho por Guillermo el Conquistador de Inglaterra, donde se contienen *los ingresos y los egresos de la Corona siendo su objeto el llevar en forma precisa la cuenta y razón del erario*; este libro se llevó hasta el año de 1086. (15)

La ley XXV, Título IX, Partida XXIX que se dio en 1263 en España, impone a los funcionarios encargados de la administración de las rentas públicas la obligación de rendir cuentas anualmente. (16)

Por estos tiempos la contabilidad gubernamental se volvió estática, sin embargo la contabilidad mercantil, al contrario de la gubernamental es dinámica, por ello evoluciona en forma agigantada existiendo diversos y variados ejemplos procedentes de esta época. El Estado intervino poco o nada en la contabilidad mercantil, sin embargo con motivo de haberse creado una gran empresa que se denominó la Comuna de Génova, quien instituye la cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuyo saldo determina las operaciones de la misma, y con el mismo se originaron una serie de fraudes, el Estado Genovés expidió un decreto gubernamental en el año de 1327, con objeto de regular el registro en esa cuenta para evitarlos lo más posible. Entre las disposiciones de ese ordenamiento jurídico está la de que los registros deberán ser revisados por una tercera persona quien rechazará las partidas indebidas o fraudulentas, que se aplicarán severa sanción al revisor que no cumpla tales disposiciones. Fue así como nació la au-

(15) Carreño Alberto María.—"Los Contadores Públicos en México".—Pág. 20.

(16) Prieto José Luis.—Op. Cit. Pág. 10 y 11.

ditoria de cuentas, que actualmente conocemos como Auditoria Externa, por ese tiempo, tenemos noticias del primer auditor quien vigila y coteja el trabajo de los "Massari" —Contadores—, conservándose para sí un duplicado de los libros para aclaraciones posteriores". (17)

Este es el antecedente más claro en que el Derecho interviene directamente en la contabilidad mercantil para regularlo.

b) *Génova*.—En el archivo del Estado de Génova, existen dos libros llamados "Cartulari", que datan de 1340, asegurándose que son los registros más antiguos, llevados a partida doble; su escritura es en forma vertical, conociéndose como "a la genovesa" y contienen la contabilidad del mencionado Estado. (18)

En los siglos XII y XIII, se crea un derecho de origen consuetudinario inspirado en la satisfacción de las peculiares necesidades del comercio. "Las resoluciones de los tribunales comerciales fueron recopiladas, conservando su forma original, eran redactadas en términos generales y ordenadas sistemáticamente formando estatutos u ordenanzas que, atenta la manera en que se originaron, diferían de una a otra ciudad". (19)

Ejemplo de esas leyes son: Capitulare Nauticum de Venecia (1228), Roolles de Olerón, Francia (1206), Leyes de Wisby, con jurisdicción en el Mar Báltico, las Actas de Asambleas de la Liga Hanseática; El Consulado del Mar, que tuvo aplicación en casi todo el Mediterráneo, cuya aparición es en el Siglo XIII, siendo de origen barcelonés. (20)

Estas leyes y ordenamientos tienen importancia en este trabajo porque además de contener normas de carácter objetivo, regulan la forma de llevar la contabilidad, ordenando lo siguiente:

- 1) Que el registro de las operaciones consumadas se hicieran de acuerdo con el orden progresivo de sus fechas.

(17) Carreño Alberto María.—Op. Cit. Pág. 21.

(18) Pirenne Henri.—"Historia Económica y Social de la Edad Media.—Pág. 40.

(19) Mantilla Molina Roberto.—"Derecho Mercantil".—7a. Edición.—Pág. 5.

(20) IBID. Pág. 6.

- 2) Que en los libros de contabilidad no aparezcan espacios en blanco entre las partidas.
- 3) Que se mencione el documento que originó la operación.
- 4) Se prohibió el uso de cifras numéricas entre la redacción de los asientos, para evitar alteraciones de las mismas.
- 5) Que los libros de la contabilidad, solamente en ciertos casos tengan fé en los juicios.

c) *Venecia*.—Venecia fue sin duda la ciudad comercial más importante del renacimiento, puesto que fue el eslabón comercial entre Europa y Oriente, situación que perduró hasta fines del siglo XVI, el sistema veneciano de contabilidad, apareció en un juego de libros que se conservan en la Biblioteca Marciana de Venecia, escritos sobre piel de conejo conocidos con el nombre de "Quaderno delle possessioni dei rebelle di Padua", que es un ejemplo de contabilidad gubernamental del Estado veneciano, puesto que sojuzgó a Padua en 1405 y llevó una historia financiera de tal posesión, pero en general los venecianos llevaron tales registros a todos los pueblos que conquistaron. (21)

d) *España*.—En España desde 1436, se llevó contabilidad de la Hacienda pública, donde se normalizó la rendición de cuentas anualmente; fueron los Oidores de la Real Hacienda quienes tomaban las cuentas a los Recaudadores y Administradores Reales, pero con la Ordenanza de 1476, se establece con mayor claridad dichas funciones, y la forma en que se debían de rendir tales cuentas.

3) *Tercer Período.*

A) *Edad Moderna.*

Este período dá auge a todas las disciplinas la contable no fue menos y con el hecho de que en 1450 aparece la imprenta, se crean fuentes de estudio en virtud de que los libros de la for-

(21) Prieto José Luis.—Op. Cit. Pág. 11.

ma manuscrita pasan a ser impresos, por otra parte, se generaliza el uso de los números arábigos y con ello la contabilidad mercantil se modifica y perfecciona, dejando nuevamente atrás a la contabilidad gubernamental.

a) *Florenxia*.—En esta era aparecen los términos Pasivo y Activo que se inspiran en el principio general de Derecho que dice: "A todo Derecho corresponde necesariamente una obligación", en efecto: "el tratadista argentino, Nogales Alfaro, afirma que dos comerciantes florentinos, Pegolotti y Di Uzzano, escribieron un tratado de teneduría de libros por partida doble, en el que consideraron dos factores como introductores de las relaciones comerciales; fundándose en que a todo Derecho corresponde necesariamente una obligación, y que esta relación los une en forma cohesitiva, afirmaron que todo Derecho es activo y por contra toda obligación es pasiva, así nacen dentro de la contabilidad los títulos de "Activo" y "Pasivo". (22)

No estará completo este trabajo sin nombrar a Fra Luca Pacciolo, quien por primera vez escribe una obra perfeccionada de contabilidad, lo hace sobre el principio de la partida doble, sistema que al final es adoptado por los contadores para llevar la historia de la Hacienda pública; Pacciolo no nos habló de como llevar ésta, ni siquiera de la contabilidad mercantil referida a las personas colectivas, sin embargo su obra titulada "Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita" fue la primera que se imprimió, su merito fue que dá todo un tratado sobre la práctica contable y nos dá una serie de principios, que aun hoy en día son aceptados por la generalidad.

El renacimiento comercial provocado por las nuevas rutas marítimas que establecen los reinos de España y Portugal, con el descubrimiento de América, dá origen a una nueva ideología económica estructurada en un fuerte poder centralizado, surgiendo los Estados Nacionalistas que se ven obligados a llevar registro de nuevos impuestos. (23)

"De 1550 a 1650 surge la Revolución de los precios que se

(22) IBID. Pág. 11.

(23) J. M. Ferguson.—"Historia de la Economía".—Pág. 38.

produjo en Europa por el aumento de acuñación de moneda en unas diez veces, las importaciones y exportaciones adquirieron un enorme impulso. Con el fin de conseguir una balanza de comercio favorable, los soberanos acudieron a una gran variedad de artificios. Se aplicaron derechos de importación prohibitivos, con el fin de restringir la entrada de productos, con excepción de materia primas necesarias para las industrias nacionales. Se impusieron derechos de exportación para desalentar las exportaciones de materias para la manufactura". (24)

b) *España*.—En España, Felipe II, por Real Cédula de 1551, ordena llevar la *Contabilidad Real* por partida doble, por la misma época en Inglaterra Eduardo VI, expide un conjunto de Ordenanzas para el mejor gobierno del Hospital de San Bartolomeo el Mayor, que son breves reglas de auditoría. (25) Se sabe que en el año de 1558 Alvise Casanova fue el contador general de la República de Venecia.

"Felipe II en 1572, emite una Ordenanza Real, instituyendo que en cada lugar donde existieran Cajas Reales debería haber siempre un libro grande encuadernado, con numeración de hojas, firmándose la primera y la última, rubricándose las demás por el Jefe principal del Distrito y por el Ministerio, en presencia del Escribano de la Real Hacienda, que se titulará "Libro Común del Cargo Universal de la Hacienda Real", en el que, con fechas de días, mes y año, se hiciese asientos de todas las partidas que en cualquier forma perteneciesen a S. M., de qué procedían, y la causa porqué tocaban al Soberano, suscribiéndolas los oficiales reales una por una, y luego que se introdujesen en arcas".

"Debido a la importancia que adquirió en la Nueva España el comercio, en 1592, por Real Cédula de Felipe II, se creó el Real Tribunal del Consulado de la Ciudad de México semejantes a los fundados en Bilbao (1511) y Sevilla (1539) fueron las legislaciones expedidas por estos últimos las que tuvieron mayor vigor en

(24) IBID.—Pág. 39.

(25) Mancera Ortiz Rafael.—"Breve Historia del Contador Público en México". Pág. 29.

(26) Rodríguez y Rodríguez Joaquín.—"Derecho Mercantil" Pág. 92.

la Nueva España, prácticamente hasta 1854, a pesar de que en 1604, Felipe II aprobó las Ordenanzas del Consulado de la Universidad de Mercaderes de la Nueva España, que tenían el carácter de supletorias de las de 1592, así como las de Bilbao y Sevilla". (26)

c) *Inglaterra*.—Inglaterra, se convierte en el máximo emporio mercantil de la época, constituye enormes "Companies" por acciones, su industria fue la cimentación de este auge, por ello es donde la contabilidad pública surge con más pujanza, dejando atrás a las demás Naciones, dá grandes profesionistas de la contabilidad entre ellos a George A. Watson —contador independiente—. Su contabilidad gubernamental es llevada a partida doble y se crea el presupuesto de gastos así como los impuestos para cubrirlos en forma de ingresos.

4) *Cuarto Período.*

A) *Edad Contemporánea.*

a) *Francia*.—Con la Revolución francesa; Napoleón se encarga de esparcir el pensamiento liberal y el espíritu de libertad política, al igual que la libertad económica, iniciada por los fisiócratas. La Europa necesitó debido a las constantes guerras de un arsenal, Inglaterra fue el país encargado de proporcionarlo, con ello se dá origen a una nueva revolución, que es la industrial; nació la idea de que el país mejor gobernado era aquel que se gobernaba menos, influyen al éxito del liberalismo las ideas de Hegel y Kant. Francia por su parte con su burguesía de los comerciantes, los favorece en sus intereses con el Código Napoleón (1808) el que conteniendo normas jurídicas uniformes, dio las bases para un mercado estable, garantía indispensable para el gran resurgimiento comercial.

Al comenzar el Siglo XIX, la soberanía política se consideró patrimonio del pueblo, la burguesía de comerciantes era ya opulenta, la contabilidad sufre modificaciones de fondo y forma, que bajo el nombre de "Principios de Contabilidad" aun hoy se continúan acrecentando, particularmente referidos a problemas de fondo.

Con la intervención ciudadana en las Finanzas Públicas; Francia se obliga a una reestructuración completa sobre la Contabilidad Real, encargando tal empresa al contador parisino Count Mollier. El presupuesto que había sido antes un informador para orientar la política financiera real, a partir de este momento, se convierte en el instrumento mediante el cual la soberanía popular podía controlar en forma eficiente la actividad financiera; no solo en su fase de erogaciones, sino elegir la política de gastos que más conveniese a la generalidad, así como exigir responsabilidad a los titulares. Esto dio origen a que renaciera el interés por la contabilidad, Francia estudia el contenido y naturaleza de las cuentas, elaborando diversas teorías al respecto.

El siglo XIX, fue versátil y trajo muchas cuestiones, entre ellas el surgimiento de Estados Unidos de Norteamérica, país que en este siglo se independiza de Inglaterra. Para sobrevivir se ve obligado a industrializarse, en consecuencia crea una contabilidad gubernamental depurada; los impuestos ya no son en forma directa sobre el administrado ahora se gravan los productos y de ahí nace con fuerza la aplicación de la partida doble a la contabilidad de esta Nación; adopta el sistema de estimación de ingresos para poder agotar sus gastos. Esta Nación impulsó los conocimientos contables y crea en 1881 la enseñanza de la técnica contable en la Universidad de Pennsylvania.

b) *Italia*.—En 1862, Italia se libera de la invasión extranjera, con tal motivo creó un nuevo sistema contable para sus finanzas.

Expidió el 22 de abril de 1869 una Ley por virtud de la cual la contabilidad del Reino deberá llevarse por partida doble, el profesor Michele Riva se opuso a esa ley arguyendo que como contador del municipio de Fincia había observado que la función contable del gobierno se reducía exclusivamente al control de los ingresos y de los gastos; logró su propósito y la ley de 1869 no entró en vigor.

Giuseppe Cerboni que en 1873 era contador general en el Ministerio de Guerra, presentó varias pruebas logismográficas impresas que tituló "Primis Aggi di Logismografia", ante el undécimo Congreso Italiano de Ciencias quien le otorgó un premio

y ordenó que tal trabajo se insertara a las actas del Congreso. En 1876, Cerboni es ascendido a Contador General del Reino, al tomar posesión de su cargo expuso: "El Soberano Congreso tiene derecho de determinar el presupuesto y el Gobierno tiene el deber de aceptarlo y llevarlo a cabo, de aquí que cuando el presupuesto es aprobado por el Parlamento, el Estado es acreditado y el Gobierno es debitado por el total de las sumas contenidas en el presupuesto; cuando las sumas del presupuesto son colectadas mediante los impuestos y gastadas según el presupuesto, el Estado es debitado y el Gobierno acreditado, cancelándose la primera entrada y liquidando el presupuesto; es decir, no sólo debe constituirse la partida doble, sino crearse la partida cuádruple".

Cerboni afirmó que su sistema tenía la ventaja de la brevedad, síntesis y rápida demostración de las operaciones al día; en un Ministerio, como medida de control de egresos representaba cierta utilidad registrar no sólo la salida de efectivo, sino a quién se le había entregado el dinero, abriéndosele una cuenta cuando comprobaba plenamente el empleo que le había dado al egreso y en la misma forma todo dinero que recibía el Ministerio por el acto de recibirlo no solo registraba su ingreso sino que le abría una cuenta a aquel de quien lo recibió. En 1893 el sistema de Cerboni fue suprimido y sustituido por el sistema de partida doble.

c) *Estados Unidos de Norteamérica.*—Es Estados Unidos de Norteamérica el País que aporta nuevas modificaciones a la contabilidad al inventar en 1888 William Seward Burroughs la primera máquina sumadora e impresora accionada por teclas, fue así como se creó la contabilidad mecánica.

El invento de mayor sensacionalidad es sin duda el del Dr. Hollerith, sabio matemático que en 1885, debido a la dificultad de recopilar en forma conveniente los gastos recabados en el Censo Nacional Americano de 1880, elabora un sistema mecánico que registra, copia y tabula los datos censales. El sistema es simple, consiste en un método para registrar los datos haciendo perforaciones en una hoja de papel en forma de tira; su inventor en-

contró que era mejor emplear una ficha individual del tamaño y forma uniforme por cada hecho unitario, un código predeterminado asignaba un significado a cada posición en la ficha; una perforación hecha en esa posición pondría en movimiento un mecanismo eléctrico relacionado con el dato representado por la perforación; dicho mecanismo funcionaría como dispositivo sumador según lo deseado. De aquí nació la contabilidad a base de tarjetas perforadas que tanta utilidad han traído la contabilidad al solucionar el control de datos que de otra forma hubiera sido casi imposible operar.

Las grandes empresas que surgieron en esa época pudieron contabilizar toda sus operaciones mercantiles en forma rápida y eficiente; por su parte el Gobierno Federal también la usó para el registro de su enorme movimiento contable. (27)

El siglo XX se pronuncia por una tendencia de alejamiento del individualismo y acercamiento a la regularización estatal. Se han creado enormes monopolios que han traído riqueza a sus propietarios a costa del consumidor; con motivo de las atribuciones que los gobiernos tomaron en la primera Guerra Mundial, hicieron que se violentara el cambio de una economía libre a una economía socialista. La economía individualista o libre requiere siempre de una mano oculta de ahí las sociedades anónimas, único camino a seguir en la actualidad sería a través de un control directriz o sea bajo una economía planificada. Los gobiernos con este objetivo en mente promulgaron una serie de leyes con objeto de hacer homogénea la información contable.

d) *México*.—En México, en 1925 se promulgó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuerpo jurídico que junto con su reglamento regula la actividad del comerciante y del industrial, dá las pautas para llevar los libros de contabilidad, establece y regula la partida doble, da una serie de órdenes para presentar los Estados Financieros y hacer el pago de los correspondientes impuestos,

(27) What every businessman should know about 'Electronic Brains'.—Publication Remington Rand UNIVAC.

sin embargo no solo este control jurídico existe, ya que como expuse con antelación hay otros.

El 30 de diciembre de 1947, se expidió la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, cuerpo jurídico que obliga a los Contadores Públicos a hacer constar en una declaración anual que dicho impuesto ha sido cubierto.

En la actualidad se encuentra en vías de experimentación un proyecto de Ley que viene a sustituir o mejor dicho tiende a sustituir a la Ley de Ingresos Mercantiles, ese proyecto de ley se llama "Ley del Impuesto al Valor Agregado".

Su razón consiste en que en la actualidad el Impuesto al Ingreso Mercantil es obsoleto por ser en "cascada", esto quiere decir que cuando se registra la venta se grava la partida importe de esa venta, como un artículo puede venderse varias veces, se paga impuesto cuantas veces esto ocurra.

El nuevo impuesto al valor agregado por el contrario solamente gravará una sola vez el importe de la venta, a cambio de ello la tarifa es superior pero se tiene la ventaja que el comprador será el retenedor y para hacer deducible o repecutado su impuesto será necesario el exhibir la factura correspondiente, con ello el control será no sobre el vendedor como actualmente ocurre, sino sobre el comprador.

Se calcula que existe una gran cantidad de proveedores que no otorgan factura o comprobantes debidamente requisitados fiscalmente. El control por comprador trae la ventaja de que se obligará a que la mayoría de proveedores cumplan con estos requisitos, calculándose conservadoramente que el aumento por ingresos de impuestos al valor agregado será en la recaudación de un 200%.

No todo es color de rosa, puesto que debido a la impreparación de la mayoría de los historiadores de los patrimonios particulares, nuestro Gobierno Federal, ha tenido que hacer una amplísima exposición de la forma de control del mencionado impuesto, ha dado enorme difusión al mismo con objeto de enterar a los aplicadores, pero se ha encontrado con la falta de cooperación y desgano de la mayoría de los contadores.

e) *La Cibernética*.—Para acabar con la exposición, señalaré el enorme impulso que a la contabilidad gubernamental ha dado la electrónica. En 1953 se construyó el primer aparato electrónico aplicable a la contabilidad, el cual ha evolucionado en forma sorprendente año con año al grado que dotado de memoria puede resolver cualquier problema contable o matemático susceptible de ser reducido a un proceso rutinario o fórmula. Estas máquinas desarrollan el trabajo de veintidos mil horas hombre en menos de un mes, 50 horas de trabajo de escritorio en dos segundos, su velocidad de operación es: sobre once dígitos en suma 1,905 por segundo; restas 1,905 por segundo; multiplicaciones 465 por segundo; divisiones 257 por segundo; comparaciones 2,740 por segundo. Estos datos aún están vigentes pero ya existe una nueva máquina de la UNIVAC que maneja 25 dígitos a una velocidad de 20,000 operaciones por minuto, así como movimientos de multiplicaciones y divisiones a una velocidad promedio de 2,500 operaciones por segundo, es ultra sensible, este modelo es conocido como el 9,000.

Es evidente que ésta herramienta contable es la más eficaz con que cuenta el contador moderno, muchas personas que anteriormente realizaban tareas contables han sido reemplazados, sin embargo al titular, esto es al contador como historiador del patrimonio creo que no lo podrá desplazar, por la sencilla razón de que la contabilidad es una técnica que requiere de la habilidad del hombre, además no solo posee su técnica, sino un conjunto de conocimientos auxiliares, que han hecho de él un verdadero y eficaz servidor de la humanidad.

En la actualidad el tipo de máquina de que hablamos se utiliza en diversas dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en personal para el pago de sueldos a los servidores públicos, en el Registro Federal de Automoviles, para el control de los mismos, así como del Impuesto sobre Uso y Tenencia de Automoviles, pero donde realmente nos interesa es en la Contaduría de la Federación para la glosa de cuentas.

I V

HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN MEXICO

1.—*Epoca Precolombiana.*

Los aztecas crean unos registros donde llevan todos los créditos a cargo de los distintos pueblos que con anterioridad sojuzgan, esto es posible debido principalmente a una noción general que tienen de contar y medir tanto o más adelantado que los sistemas de la misma especie procedentes de la cultura europea. (28)

Los sistemas de medición y conteo de los aztecas tienen la peculiaridad de poder llevar cuentas por escrito y elevado a cifras altísimas, además se complementan en esta actividad, ya que pueden contar y representar esas cifras con elementos pictóricos, con lo cual se expresan con exactitud. (29)

Los aztecas, llevan una contabilidad gubernamental bastante depurada, llevaban un sistema especial para la recaudación de impuestos, dividieron su calendario en cuatro períodos para facilitar el pago de los mismos; tenían elementos para llevar registro de los tributos. Los tributos al Emperador Moctezuma se encuentran en una cuenta escrita a manera de pinturas que representa comida y chocolate. Conocieron la permuta, la compra-venta, su moneda fue de cinco especies y aunque ninguna fue acuñada, éstas les sirvieron de precios para comprar lo que querían. (30)

El autor Maurice H. Peloubet nombrado por De la Puente Ruíz, en su obra "Desarrollo de la Contabilidad en México", nos dice: "Cada civilización antigua o moderna que ha tenido comercio o dificultades en los problemas de organización interna o administración, ha tenido que hacer uso de registros financieros, al menos numérico". (31)

(28) De la Puente Ruiz, Luis.—"Desarrollo Histórico de la Contabilidad en México.—Pág. 4.

(29) IBID Pág. 4.

(30) IBID Pág. 6 y 7.

(31) IBID Pág. 11.

Por su parte los incas no acuden a signos escritos pero manejan sus cuentas notablemente mediante lo que llamaron "Quipus" que consiste en múltiples nudos en forma esferoide, que representan cada cifra. Los Quipus que mostraban diversos colores, mucho sirvieron al pueblo inca, que alcanzó civilización muy notable, sin embargo, el sistema azteca de contabilidad gubernamental fue superior en mucho al de este pueblo.

2) *Epoca Colonial.*

Al fundarse el Ayuntamiento de Veracruz por Cortés, (1519), nombró contador de dicha institución a Dn. Alfonso de Avila. El 15 de Octubre de 1522, Carlos V emite en Valladolid una Real Cédula que ordenó: "Acatando a la suficiencia y habilidad de vos, Rodrigo de Albornoz nuestro secretario y los servicios que nos habéis hecho; y porque entendemos que a nuestro servicio cumple a la buena guarda el recaudo de nuestra hacienda, es nuestra merced que ahora y de aquí adelante por el tiempo que nuestra voluntad fuere, seáis nuestro contador en la dicha tierra". Juntamente con su nombramiento de Contador Real, Dn. Rodrigo de Albornoz recibió también una cédula de instrucción, que es el punto de partida de los más elaborados reglamentos de la contabilidad fiscal de la Nueva España; en la cual se recomendaba, que para evitar discrepancias todas las partidas que se registrarán estuviesen firmadas por el contador y el tesorero respectivamente. Este primer contador oficial puso los fundamentos de la organización contable de la Real Hacienda de la Nueva España. Desde entonces la Corona Española en varias ordenanzas se dedicó a perfeccionar el sistema contable de la Real Hacienda. (32)

"Las recaudaciones deberían depositarse en una Arca con tres cerraduras, cada una con llave diferente de las cuales tendría una el Tesorero, otra el Contador y otra el Factor, las cuales únicamente se depositarían o sacarían en presencia de los tres oficiales. En la dicha arca se guardaría el "Libro Común", que debería ser encuadernado y foliado, poniéndose en la primera y última página el número de fojas útiles, firmadas aquellas por los Ofi-

(32) IBID Pág. 11.

ciales Reales y el Justicia Mayor, y las demás rubricadas por los mismos. No se asentaría partida alguna mientras no estuviese cumplido el requisito anterior; los asientos de este libro deberían hacerse por orden cronológico detallando las operaciones. El libro se dividía en dos partes, la primera se destinaba a los ingresos o cargos y la segunda a los egresos o data. Además cada uno de los tres Oficiales Reales debería tener un libro encuadernado para asentar separadamente lo referente a su oficio. Cada seis meses se conciliarían los distintos libros, y se haría un tiento de cuentas, y se remitiría la debida relación". (33)

"En general, el sistema en uso fue el de la partida simple, reduciéndose en muchos casos a simples memorias las que se resumían en un Libro de Caja, o bien en extensos cuadros estadísticos. En algunos ramos de la Real Hacienda, en los libros de contabilidad se hace una perfecta distinción en los cargos y abonos, pero sin llegar a la partida doble. En el ramo de tabacos, los costos se calculaban con bastante exactitud". (34)

"A pesar de que desde el año de 1494 el sistema por partida doble había alcanzado un alto grado de perfeccionamiento, no fue sino hasta el 21 de abril de 1784, cuando la Contaduría General de Indias formó una Instrucción Práctica y Provisional para establecer el método por partida doble, cosa que puso en práctica en los años de 1786 y 1787 de la mejor manera posible. El 26 de noviembre de 1787 se recibió una Real Orden con el objeto de establecer definitivamente este sistema. Ese mismo año se suprimió el método por partida doble, sin que en la actualidad se conozcan las causas de tal determinación". (35)

"En 1605, se establece la obligación de que los Oficiales Reales den razón cada año a las Contadurías de Cuentas de lo que pertenece a la Real Hacienda, para que, según la Ordenanza número Doce del Consejo de Indias "las cuentas se tomaren y fenezcan con las aprobaciones y justificaciones que conviene y son

(33) García G. Silvano. "Evolución de la Contabilidad y de la Profesión de Contador Público en México".—Pág. 614 y 615.

(34) IBID. Pág. 617.

(35) IBID. Pág. 617.

necesarias, y no pueda haber dolo, ni fraude en ellas, de los oficiales de nuestras Indias, donde hay cajas reales y se cobran y recogen nuestra rentas y derechos de los libros particulares que cada oficial está obligado a tener para su oficio, hayan de dar y de cada uno por sí solo razón a nuestros contadores de cuentas de todo lo que a Nos pertenece y hemos de saber en cada un año, por cualquier causa que sea, con distinción, claridad y géneros, en tal forma que se pueda entender lo que de cada caja y género nos toca y pertenece a nuestro haber, sin dejar omitida ni encubierta cosa alguna, con pena de privación de sus oficios". (36)

"Hay que tomar con claridad que todas las ramas que tenían que ver con la Real Hacienda eran revisadas cada año por los Auditores de la Corona. La Real y Pontificia Universidad de México también llevaba cuenta y razón de sus operaciones y éstas eran revisadas cada año". (37)

Para ilustrar lo anterior, transcribo un dictamene de Auditoría que se le realizó a la mencionada Universidad: "Resultan a mi favor tres mil seiscientos treinta y nueve pesos, dos reales, cinco granos. Y por ser ciertas y verdaderas todas las partidas contenidas en estas cuentas, sin dolo, ni encubrimiento alguno, lo JUR0 POR DIOS NUSTRO SEÑOR Y SENAL DE LA SANTA CRUZ el 31 de diciembre de 1809, firmado por Juan de Dios Carrasco".

"Felipe III en Burgos, el 24 de agosto de 1605 ordena que los Contadores de la Nueva España guarden el secreto de sus oficios, siendo este el antecedente de lo que hoy conocemos como el Secreto Profesional, severamente sancionado". (38)

"El 24 de diciembre de 1612 en Madrid, se dictó una ley prohibiendo los casamientos de los contadores de Cuentas con las hijas o parientes de los Oficiales Reales. Esta Ordenanza es el antecedente de la norma de Auditoría que conocemos como de Independencia". (39)

(36) De la Puente Ruiz Luis. Op. Cit. Pág. 31.

(37) IBID. Pág. 38 y 39.

(38) IBID. Pág. 40.

(39) IBID. Pág. 40.

Respecto a la forma de llevarse la Contabilidad, como no se había consagrado ningún instructivo para la rendición de cuentas, los Contadores siguieron el criterio que más conveniente les parecía; no obstante se había mantenido la costumbre de: "poner en primer lugar una portada llena de adornos donde se consignaba el nombre del Síndico Tesorero, y el período que abarca el informe. En primer término aparecía el cargo, esto es, el conjunto de cantidades que se daba satisfacción. En otras palabras, el cargo era la suma de la totalidad de los ingresos. En seguida se presentaban los comprobantes respectivos de todas y cada una de las cuentas de registro. Respecto a la contrapartida de cargo, figuraba la data o salida o descargo, nombres con los que se identificaba el conjunto de egresos; la data sucedía al cargo, y al final venía la llamada resolución, consistente en colocar el cargo junto al descargo, y de su resta se obtenía el "alcance" que podía ser a favor de la Institución cuando había superávit o en su contra cuando había déficit". (40)

"La industria manufacturera había alcanzado un auge tal, que al finalizar el siglo XVIII ya se llevaba la Contabilidad por partida doble, además de calcular los costos en forma precisa". (41)

La floreciente minería mexicana al principio del siglo XIX, empleaba para el registro de sus operaciones el sistema de partida doble, con todos los adelantos Técnicos de la época. "Se ha examinado un interesante "Libro Manual de la Casa del Señor Conde de Pérez Gálvez, en Guanajuato para la cuenta del año 1804". Este libro es un diario general llevado por el sistema continental, siendo sumamente interesante los asientos de apertura y clausura del ejercicio, así como los que se refieren a las liquidaciones de los minerales beneficiados, y al pago de los derechos reales. En muchos de los asientos se hace referencia a los auxiliares que tenían para el registro en detalle de diversas operaciones". (42)

(40) IBID. Pág. 47 y 48.

(41) IBID. Pág. 53.

(42) García G. Silvano. Op. Cit. Pág. 618.

3.—*México Independiente.*

De 1821 a 1880 la contabilidad de la Hacienda Pública en México es de anarquía contable, sin duda, porque el estado de crisis perpetua en que vivió el País durante esos años dolorosos le causo estancamiento, además no tuvo tiempo de probar la bondad o ineficacia de los sistemas contables que por la época existían, en virtud de los frecuentes cambios de gobierno, lo que traía aparejada los cambios de legislación. Por otra parte existió una pugna doctrinaria entre los partidarios de dos sistemas distintos de organizar la Hacienda Pública y la contabilidad de la misma.

En sus memorias Rafael Pérez Maldonado, primer Ministro de Hacienda de México Independiente en 1822 ante el Congreso expuso: "Sin lograr el objeto que me proponía de formar un estado general de ingresos y egresos, descubrir los abusos de la administración y proponer con exactitud y conocimiento las reformas de que fuera susceptible, sólo he logrado rastrear la dolorosa verdad de que hay un déficit considerable para cubrir en su totalidad el presupuesto general".

"No podía producir otro efecto el torbellino horroroso que por diez años nos ha envuelto. Un choque tan largo, sostenido por dos partidos igualmente animosos, que a porfía asolaban el País de donde pudiera sacar recursos su enemigo; las fortunas de los labradores y comerciantes arruinadas con los confiscos y contribuciones, que por ambas partes se decretaban; la arbitrariedad con que se disponía de los fondos públicos; y la oportunidad que aquella desorganización universal ofrecía para ocultar su mala conducta a los empleados que no quisieran corresponder a la confianza que en ellos se depositó, todo conspiraba a que se extenuase y aniquilase el erario".

"La obstrucción de los caminos impedía que los empleados remitiesen los estados periódicos de ordenanza; y no pudiendo los gastos tener una dotación fija por lo complicado de las circunstancias, resultaba que los jefes de las ramas ni sabían, ni les era dable remediar las disipaciones que en muchas partes habría y que podrían cubrirse con una partida de gastos extraordinarios, correos, espías emisarios, etc. Por otra parte, la continua alter-

nativa de sucesos prósperos y adversos en los dos partidos beligerantes, o causaba efectivamente la pérdida de documentos, o apadrinaba la disculpa de su extravío, en la toma o incendio de los lugares, o en la dispersión y derrota de los convoyes". (43)

Grave panorama nos revelan los párrafos anteriores que prevalecieron hasta 1867. La anarquía política de los primeros años de vida independiente, que culminó con la mutilación del territorio nacional; la guerra de reforma y la lucha contra la intervención francesa, prolongaron hasta el último tercio del siglo XIX la imposibilidad de reorganización de las finanzas y de la contabilidad pública.

Ignacio Trigueros que varias administraciones ocupó el cargo de Ministro de Hacienda afirma: "La contabilidad desapareció y con ella el freno de la responsabilidad". (44)

Matías Romero, emite su solemne frase en 1850 afirmando en relación a que la contabilidad desapareció desde 1848, siendo tan trágica la situación que según opinión de algunas personas ni se sintió que haga falta; dijo: "Muy solemnes y difíciles circunstancias. . . esta cuestión era relativamente secundaria y de poco interés". (45)

No obstante la copiosa y en algunos aspectos excelente legislación de los años siguientes (entonces se implantó la partida doble), muy poco se logra en materia de rendición de cuentas hasta la restauración de la República. En su ya citada memoria de 1870, escribe Matías Romero:

"Se ha adelantado mucho en los tres últimos años (1868-1870), pues se ha logrado presentar las cuentas, que aunque imperfectas... han satisfecho, hasta cierto punto, la necesidad de saber cuáles son los ingresos y egresos del tesoro público. Este deber había caído en desuso desde 1851 no obstante que la Constitu-

(43) Matías Romero, Memoria de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al cuadragésimo quinto año económico. Pág. 9.

(44) IBID. Pág. 37.

(45) IBID. Pág. 41.

ción de 1857 expresamente lo tiene prescrito y lleva trece años de promulgada". (46)

En el siguiente decenio el País se va pacificando poco a poco. En 1877 cesan por fin las insurrecciones que casi anualmente venían alterando el orden. Sin embargo aún no se alcanza la regularización de las cuentas, así es que al expedirse el Decreto del 30 de mayo de 1881 sobre la presentación de los proyectos de presupuestos, se creó por artículo transitorio una sección especial que liquidaría la contabilidad llevada por la Tesorería hasta el 30 de junio de ese año. Liberada de ese lastre, la nueva contabilidad, iniciada el 1o. de julio de 1881, permitió al fin a la Nación, después de 60 años de vida independiente, conocer su situación financiera.

El 4 de junio de 1877 siendo Presidente de México Dn. Porfirio Díaz, se expidió el Código de Comercio, regulando de una manera positiva la contabilidad. Este Código establece los libros y la manera de llevarse, así como las fechas en que han de presentarse los balances. (47)

Durante este período se expidieron las legislaciones siguientes: En 1824 empieza propiamente la historia de la contabilidad pública mexicana pues al consumarse la Independencia siguen riendo en esa materia las normas de la época colonial, de acuerdo con el decreto de 5 de octubre de 1821 que confirma a las autoridades existentes en el ejercicio de las funciones públicas, mientras se procede a crear una legislación nueva. Es el decreto de 16 de noviembre de 1824, con el título de el "Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública", la piedra angular de la contabilidad del erario nacional de la época. El Decreto, complementado por los reglamentos de 8 y 10 de mayo de 1826 crea las siguientes dependencias: a) Tesorería General de la Federación, dependiente del Ministerio de Hacienda que substituye a la Tesorería del Ejército y Hacienda Pública. Toca a la tesorería manejar los caudales públicos, sea directamente, sea por medio de los comisarios generales de los Estados. Deben los ministros te-

(46) IBID. Pág. 8.

(47) De la Puente Ruiz, Luis Op. Cit. Pág. 76.

soreros objetar los pagos indebidos ordenados por el Secretario de Hacienda y reportarlos a la Contaduría Mayor de Hacienda.

b) Departamento de Cuenta y Razón, dentro del Ministerio de Hacienda, que subroga a las contadurías generales y que tiene a su cargo la formulación de los presupuestos y de la cuenta general de ingresos y egresos que el Ministro debe presentar anualmente al Congreso. Dicha cuenta se divide en dos partes: valores y distribución. La primera comprende todos los ramos que componen el erario de la Federación y los gastos de recaudación que originan, los cuales se deducen para obtener el producto líquido; la segunda comprende la distribución de ese líquido, entre las diversas erogaciones que figuran en el presupuesto. Para que el Departamento de Cuenta y Razón pueda preparar la cuenta general, deben rendirle cuentas la Tesorería General, las comisarias, las administraciones y todos los empleados que manejan caudales de la Federación. Como no se entra en detalles sobre la forma de llevar y presentar las cuentas, se deduce que subsiste la de los tiempos coloniales.

c) Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados, que substituye al Tribunal de Cuentas. La Contaduría examina y glosa las cuentas que anualmente presenta el Ministro de Hacienda y se encarga de exigir responsabilidades pecunarias, pero su función fundamental es la de instrumento del control político que la Cámara debe ejercer sobre las finanzas públicas.

Es de notarse que la dependencia que maneja los fondos públicos es diferente de la que lleva la contabilidad, aunque ambas formen parte del Ministerio de Hacienda.

Una es la Hacienda Pública Federal, como una e indivisible es la Nación, cuya actividad financiera representa; de modo que sólo recogiendo en un centro único los datos que desde los más remotos rincones del territorio envían las oficinas y agentes que manejen los fondos públicos, pueden formularse los estados que muestren en un panorama completo la situación financiera del Estado, este sistema de unificación fue objeto de violentos ataques, encabezándolos José Ignacio Esteva, y Rafael Mangino contador mayor de hacienda.

Las naturales deficiencias de las cuentas, inevitables en una administración que empieza en medio de profundos trastornos políticos y después de años de desbarajuste, son atribuidas, no a esas circunstancias, sino a defectos inherentes al sistema.

Mangino enfoca sus críticas contra la nueva forma de organización hacendaria, que a su juicio frustra todo esfuerzo para corregir el desorden, y lucha incesantemente por destruirla. De ese modo, comienza la pugna que no se supera definitivamente hasta 1881, entre los dos sistemas: el de unificación, del legislador de 1824 y 1826, y el fragmentario, que tenía sus raíces en la época colonial. A la Nación Mexicana convenía, indiscutiblemente, la contabilidad unificada.

Bajo la influencia de Mangino y su grupo se expiden las siguientes leyes: Arreglo de la Tesorería General de la República, en octubre 26 de 1830; Establecimiento de una Dirección General de Rentas, en enero 26 de 1831; Arreglo de las Comisarias, en 21 de mayo de 1831, y, por último, el Reglamento para la Tesorería General de la Nación, en 20 de julio de 1831. Esta legislación echa por tierra el sistema de unificación sin haber dado tiempo para que funcionara con regularidad, con lo que se perdieron los beneficios que de él habrían derivado.

La legislación de 1830-1831 introduce las modificaciones siguientes: a) suprime el Departamento de Cuenta y Razón que funcionaba dentro de la Secretaría de Hacienda; b) aumenta las atribuciones de la Tesorería General. Especialmente le confiere la de formar la segunda parte de la cuenta general que el Secretario de Hacienda debe presentar cada año al Congreso, o sea la cuenta de distribución; al efecto, deben remitirle sus cuentas todas las comisarias generales y subalternas de la Federación; c) crea la Dirección General de Rentas, bajo cuya inspección coloca todos los ramos de hacienda que se administran por cuenta de la Federación, exceptuando Correos y la Casa de Moneda. Corresponde a esta Dirección formar la primera parte de la cuenta general que el Ministro de Hacienda presenta al Congreso, o sea la de valores. Al efecto, la Tesorería General, comisarias, administradores de rentas y todos los que manejan caudales de la Federación deben rendirle cuentas.

Aunque tanto la Tesorería como la Dirección General de Rentas son dependencias de la Secretaría de Hacienda, la ley les concede bastante autonomía y mucho mayor es la que de hecho disfrutan. Tanto, los dos ministros de la Tesorería como el titular y los tres contadores de la Dirección General de Rentas, tienen la facultad de suspender las órdenes del Gobierno que consideren "ilegales o perniciosas a la hacienda pública". Fácilmente se comprende cuan mermados quedan el prestigio y la autoridad del Ministro de Hacienda con esas disposiciones.

Uno de los resultados deplorables de esta legislación, es que rompe la unidad de la contabilidad pública. Ahora son dos las dependencias, apenas ligadas por una subordinación casi ilusoria al mismo Ministro, que van a manejar las cuentas una de las rentas públicas y sus gastos de recaudación y la otra de los egresos de la Federación. Empeora la situación al dividirse la Dirección de Rentas y dispersarse más la contabilidad. No es de sorprender que se inicie entonces una rápida decadencia de la contabilidad pública, que apenas había comenzado a encauzarse. Contribuyen a precipitar y hacer más completa esa decadencia los acontecimientos políticos de aquéllos días aciagos. Cuatro años después de promulgadas las leyes aún no es posible aplicarlas debidamente y los ministros de hacienda piden con insistencia que se voten los proyectos de reorganización de la Tesorería y de la Dirección de Rentas, cuando, a consecuencia de uno de tantos pronunciamientos, en 1835 se implanta en México el régimen centralista. Este cambio precipita la guerra de Texas, que venía incubándose de años atrás.

Al cambiar el régimen constitucional tiene forzosamente que modificarse la organización hacendaria, puesto que los Estados, antes soberanos, se convierten en Departamentos y sus finanzas se unen con las del Gobierno Central. Esta situación se repite varias veces durante esa época, al seguir las instituciones los vaivenes políticos. Así, las fechas 1835, 1846, 1853, 1856, 1863, y 1867, en que se pasa de un régimen federal a un centralista y viceversa, marcan etapas en que se inicia un cambio total de legislación. Al promulgarse en 1837 la ley de centralización hacendaria, queda derogada la legislación de 1831 que tan malos resul-

tados había dado, pero debido a causas externas no se logra mejorar la organización hacendaria. Al poco tiempo sobre viene la primera guerra contra Francia —1838, 1839—; más tarde, la invasión norteamericana —1846, 1848—, y durante todo ese lapso, hasta 1856, una serie continua de pronunciamientos y cuartelazos.

En esa época, como ya se apuntó, naufraga la contabilidad pública. De 1858 a 1860, sacude al País la guerra de Reforma y apenas terminada ésta, a fines de 1861 desembarcan en Veracruz las primeras tropas de la alianza tripartita. Desde ese momento hasta 1867, la República lucha por su existencia contra la intervención francesa y el Imperio de Maximiliano. En los breves intervalos de calma relativa se legisla y, en algunos casos, con muy importantes resultados. Testigo de ello es la Constitución de 1857 que había de regir al País hasta 1917.

En todo este período se fluctúa entre el régimen de unificación y el fragmentario de la hacienda pública. En 1838 se restablece al Tribunal de Cuentas, que tiene sus antecedentes en la colonia, compuesto de tres salas y encargado de conocer y fallar en todos los negocios contenciosos sobre cuentas, con su respectiva Contaduría Mayor, que queda bajo la inspección de la Cámara de Diputados. En 1846, al implantarse por segunda vez el federalismo, desaparece el Tribunal de Cuentas y torna la Contaduría Mayor de Hacienda a regirse por la legislación de 1824-1826. Vuelve el centralismo en 1853 y en septiembre de ese año el Tribunal de Cuenta reemplaza a la Contaduría Mayor. Se restaura el régimen federal en 1855 y por Ley de octubre de ese año, complementada por la de febrero de 1857, otra vez la Contaduría Mayor de Hacienda toma el lugar del Tribunal de Cuentas.

La legislación de 1861 está contenida en el Decreto del 31 de enero, la Ley de Arreglo de la Hacienda Pública, del 17 de julio, y el Reglamento, del 16 de agosto. Aparte de instaurar el sistema de partida doble, que se había establecido por primera vez en 1851, esta legislación crea la Dirección del Tesoro Federal, a cuyo cargo está la recaudación de las rentas públicas. Entre las atribuciones de la Dirección, está la de glosar las cuentas de las oficinas recaudadoras y establecer un sistema de contabilidad sencillo y claro, y, aunque no lo dice expresamente, se deduce

que la Dirección debe llevar la cuenta de la recaudación. La Tesorería General, además de distribuir los fondos que la Dirección le entregue, tiene la obligación de llevar la cuenta general de distribución. En una palabra, se retrocede al sistema fragmentario de 1830-31. La legislación de 1861 no llega a tener vigencia efectiva en su aspecto contable, pues al poco tiempo de promulgarse, comienza la intervención francesa y las circunstancias no permiten al Gobierno ocuparse en reformar sistemas administrativos.

La tarea de reconstrucción del País que se impone Juárez al triunfo de la República, implica la reorganización de la hacienda pública. Las leyes relativas son los decretos de 6 y 20 de agosto, y el Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno General, del 1o. de diciembre de 1867.

En virtud de estas leyes se suprimen la Dirección General de Rentas y la Junta de Crédito Público y se refunde la Tesorería General en el Ministerio de Hacienda. Al respecto dice José María Iglesias, a la sazón Ministro del ramo: "Lo que esencialmente se quiso fue cambiar el sistema de la existencia de varias oficinas, encargadas a la vez de labores idénticas o análogas. Con la existencia de la Dirección de Rentas y la Junta de Crédito Público, y aun con la de la Tesorería General, como oficina separada de Ministerio de Hacienda, resultaba uno de estos dos grandes inconvenientes: o que estas oficinas, al entenderse por un lado con las subalternas y por otro con el Ministerio, se reducían a servir simplemente de conducto de comunicación y entonces venía de aquí forzosamente una demora innecesaria en el despacho de los negocios y un gasto enteramente inútil; o que, por el contrario, resolvían por sí los asuntos de su incumbencia, usurpando en tal caso las atribuciones del Ministerio, el cual venía a quedar así convertido en una entidad casi sin objeto".

"A consecuencia del nuevo sistema, todas las oficinas generales de hacienda dependen única y exclusivamente del Ministerio del ramo, en todo lo económico, administrativo y directivo. El Ministerio despacha todos los negocios de su resorte por medio de las respectivas sanciones, que tienen el carácter de directivas, cada una en lo que le concierne. De esta manera ni se pier-

de el tiempo en una tramitación bromosa e inútil ni se desprende el Ministerio de sus propias facultades, constituyendo entidades rivales e innecesarias. Y más adelante: La dependencia en que se pone a las oficinas generales de hacienda de la Tesorería General —según la ley de 1861, una sección del Ministerio de Hacienda, en lo concerniente a la recaudación y distribución de los caudales públicos, no las independe, sino que antes bien las deja más sujetas al Ministerio. La dependencia especial de la Tesorería tiene por objeto, que pueda llevarse con toda exactitud la contabilidad, de las rentas federales, y que la Tesorería sea la oficina distribidora de ellos... como es natural, con sujeción a las órdenes del Ministerio". (48)

Lo que se pretende al derogar la legislación de 1861, es restaurar el sistema de unificación creado por las leyes de 1824-26. Por desgracia, los resultados no corresponden a la intención. Desde un principio la tesorería es una oficina separada y prácticamente independiente del Ministerio de Hacienda. Se le confieren sus antiguas prerrogativas, y al efecto se resucita el Reglamento de 20 de julio de 1831. Alguna vez, dice Pablo Macedo, la Tesorería se negó abiertamente a cortar sus cuentas al fin de cada año fiscal. (49)

Como consecuencia de haber recaído en el sistema fragmentario, el año de 1869 se presentan al Congreso, con la memoria de hacienda, dos cuentas que muestran resultados diferentes: una elaborada por la Sección de Contabilidad de la Secretaría de Hacienda y la otra por la Tesorería. Pruebas palpables de que se ha caído en el vicioso sistema de la duplicación de trabajo, que se había querido evitar.

Otra característica de la legislación de 67, es que establece la contabilidad ministerial en materia de erogaciones, al otorgar a los Ministros de Estado facultades para ordenar pagos y establecer en cada uno de los ministerios una contabilidad central, en la que se registran todas las operaciones de aperturas de créditos, orden y disposición de pagos y liquidación definitiva.

(48) Matías Romero. Op. Cit. Pág. 76.

(49) Macedo Pablo. Historia de la Hacienda Pública. México Su Evolución Social. México 1901. Pág. 375.

La Ley Presupuestaria de 1868 crea dentro del Ministerio de Hacienda la Oficina de Presupuestos, encargada de formular los de la Federación y del Distrito Federal.

El Decreto del 18 de Noviembre de 1873, en el período de Sebastián Lerdo de Tejada, dispone que el presupuesto debe ser único y anual y da algunas otras normas respecto del mismo. Confirma a la Tesorería General en la función de llevar la contabilidad de la Federación y en la de rendir la cuenta general al Congreso.

Desde 1869 el Ejecutivo se da cuenta de las deficiencias del sistema de contabilidad y pugna por modificarlo; pero no encuentra apoyo en el Poder Legislativo, que obstrucciona la labor del esclarecido Ministro de Hacienda Matías Romero. Lo cierto es que la contabilidad no llega a regularizarse durante la vigencia de la legislación de 1867 y al expedirse la de 1881 es preciso, como ya se dijo, crear una oficina especial para liquidar esas confusas cuentas, que nunca llegaron a ponerse en claro.

De capital importancia para la organización de la contabilidad gubernamental es la implantación de la partida doble que se inicia a mediados de este anárquico período. En el período Presidencial del General Mariano Arista se expiden los decretos de 24 y 28 de febrero de 1851, que ordenan que la contabilidad de las comisarias y subcomisarias se lleven por partida doble. Posteriormente, siendo Ministro de Hacienda Guillermo Prieto, se promulga el Decreto del 26 de Junio de 1852, que organiza la Tesorería General y que dispone que las cuentas de dicha Tesorería y las de todas las oficinas que de ellas dependan, deben llevarse por partida doble. En Diciembre de 1853, Guillermo Prieto informa a su sucesor que el sistema de partida doble ... "no se ha implantado desde su origen como se debió haber hecho, porque se halla como desencadenado y no suficientemente comprendido, y semejantes defectos o harán retrogradar la administración volviendo al cargo y a la data, o producirán una confusión de suma trascendencia". (50)

(50) Instrucciones que deja Guillermo Prieto sobre los negocios pendientes de la Secretaría que estuvo a cargo de su sucesor el Exmo. Sr. Ministro de Hacienda Lic. José María Urquidí. Pág. 17.

Bajo Santa Anna, por ley de febrero de 1854, se derogan las disposiciones que previenen que la contabilidad se lleve por partida doble. La Ley de 31 de enero de 1861 vuelve a establecer ese sistema, pero iníciase a poco la intervención francesa, sobreviene la ocupación de la casi totalidad del territorio y son letra muerta las normas relativas a la contabilidad pública. Viene a restaurarla la Ley del 10. de diciembre de 1867; sin embargo, en 1870, escribe Matías Romero: "El sistema que prescribió —dicha ley era tan complejo y tan nuevo, que ella misma consideró que no podría ponerse en práctica sino hasta que se publicase una instrucción detallada, que aún no se ha podido acabar de imprimir". (51) Todos esos esfuerzos había de alcanzar buen éxito al llevarse a la práctica, a partir de 1881, un sistema completo de contabilidad de la Hacienda Pública por partida doble.

Epoca de funcionamiento normal.—En el período presidencial del General Manuel González, siendo Secretario de Hacienda Francisco de Landero y Coss se promulga la Ley del 30 de Mayo y el reglamento del 29 de Junio de 1881, que, según dice Macedo en su obra citada, "probablemente fueron inspirados por Francisco Espinosa, entonces Tesorero General".

La primera característica del régimen que establece esta legislación, es volver al sistema de 1824-26, de unificación de la Hacienda Pública y de la contabilidad fiscal. Bajo la dirección del Secretario de Hacienda se concentra en la Tesorería General de la Federación, la recaudación y la distribución de los caudales públicos, la obligación de llevar la contabilidad de los mismos, la glosa previa de las cuentas y la preparación de la cuenta general del erario que el Secretario del ramo debe presentar al Congreso. Desaparece la contabilidad ministerial, creada por la legislación de 1867. Ahora los secretarios del despacho forman los presupuestos particulares de sus respectivos ramos y los pasan al Ministerio de Hacienda para que elabore el proyecto de presupuesto general. La Tesorería remite a cada Secretaría la balanza de las ramas de su dependencia, según los pagos hechos en el mes anterior.

(51) IBID. Pág. 53.

La Tesorería queda encargada al Ministerio de Hacienda, dentro de una organización unificada por rigurosa jerarquización, en la forma siguiente: a) el Tesorero General procede a distribuir los caudales mediante la autorización del Ministro, con el que celebra acuerdo diario; tiene la responsabilidad del manejo de fondos y la dirección superior de la contabilidad; b) el Contador es el segundo jefe de la Tesorería y el director inmediato de la contabilidad, obrando siempre de acuerdo con el tesorero; c) el Cajero se encarga de efectuar materialmente cobros y pagos y de hacer las anotaciones correspondientes; d) la Tesorería comprende cinco secciones: Primera de Recaudación Segunda de Pagos Civiles, Tercera de Pagos Militares, Cuarta de Glosa, y quinta de Crédito Público, la cual lleva el gran libro de la deuda pública con sus auxiliares correspondientes.

Para llevar la contabilidad —que, huelga decirlo es por partida doble— se implanta un sistema de pólizas, aunque sin los correspondientes registros, sistema que es muy avanzado para la época. El diario está formado por tres tomos: el primero, que es para ingresos, está a cargo de la Sección Primera de Recaudación; el segundo es para los pagos militares, cada uno a cargo de la sección respectiva. El Mayor de contabilidad general lo lleva el contador auxiliado por el primer tenedor de libros. El libro de caja está a cargo del Cajero. Las pólizas, tanto de ingresos como de egresos, las expide la Sección Cuarta de Glosa, una vez que ha hecha la glosa preventiva de las cuentas autorizadas con las firmas del Tesorero, del Contador y del Jefe de la Sección Cuarta, las pólizas pasan con sus comprobantes a la sección correspondiente —primera, segunda o tercera—, para que se formule el asiento de diario respectivo y después regresan a su punto de partida, donde son encuadradas por su numeración correlativa, con sus comprobantes. Análoga tramitación siguen las pólizas que origina la Sección Quinta, de Crédito Público, por las amortizaciones autorizadas en el presupuesto de cada año fiscal, las cuales pasan al segundo tomo del diario —pagos civiles—.

La cuenta general del erario que la Tesorería debe formular para que sea presentada al Congreso, ha de constar de los seis estados siguientes: 1) existencias de entrada; 2) ingresos en el

año; 3) egresos en el año; 4) existencias de salida; 5) resumen de ingresos y egresos; 6) balance de liquidación de todas las cuentas comprendidas en los libros de contabilidad de la Tesorería al cerrarse aquéllas.

Una innovación muy importante de la legislación de 1881 es la de introducir la glosa previa de las cuentas. En 1824 se estableció que la Contaduría Mayor de Hacienda examinaría y glosaría las cuentas, pero esto se hacía después de presentada al Congreso la cuenta anual de valores y distribución del erario. Al respecto, Guillermo Prieto decían en 1853: "como el envío de cuentas es anual, en bromosos libros y con los multiplicados comprobantes que son necesarios; sobre todo como la revisión final la oficina que debe practicarla es la Contaduría Mayor, oficina que depende de las Cámaras, mal dotada de empleados y éstos en la miseria por falta de pagos, el resultado es que las cuentas no se glosan, que la responsabilidad es irrisoria, que no pueden moralizar las oficinas, que no hay orden". Y renglones más adelante propone: "dotar de mayor número de manos la Sección Quinta, para que en ella se hiciera inmediatamente la glosa de las cuentas, persiguiendo en el acto a los que resultaran responsables y he allí conseguida la contabilidad administrativa". (52)

Esta idea de Prieto de glosar las cuentas en una sección de la Tesorería, que no se toma en consideración es el primer antecedente de la glosa contable en nuestra Legislación Hacendaria. En 1861, la Ley de 16 de agosto que crea la Dirección del Tesoro Federal, menciona, entre las atribuciones de ésta, la de glosar las cuentas de las oficinas recaudadoras; sin embargo, no existe la disposición correlativa respecto de las erogaciones. Ya se expresó, además, que las leyes de 1861 no se llevaron a la práctica en lo referente a la organización de las oficinas hacendarias. Y la legislación de 1867 no dice una palabra respecto de glosa. Es, por consiguiente, un positivo adelanto; conseguir establecer, por el Reglamento de 29 de junio de 1881, una sección destinada a glosar las operaciones antes de correr los asientos en los libros de contabilidad.

(52) IBID. Pág. 19.

La Contaduría Mayor de Hacienda conserva, las características que le confirieron las leyes de 1824-1826. Al advenir la legislación de 1881, la Contaduría sigue dependiendo de la Cámara de Diputados y tiene asignadas las mismas funciones para las que fue creada. Con el objeto de reunir las disposiciones que rigen a dicha dependencia, se expide el Decreto de 29 de mayo de 1896, derogado posteriormente por el de 6 de junio de 1904. Este último, que por lo demás no modifica substancialmente, sino más bien precisa y complementa en sus detalles la organización existente, dispone en síntesis que la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados: a) tiene a su cargo la revisión y la glosa de las cuentas del erario federal, para verificar si los cobros y gastos se hicieron con la autorización necesaria, si unos y otros se hallan debidamente comprobados y si hay exactitud en las operaciones aritméticas y de contabilidad; b) debe rendir el informe relativo a la comisión de presupuestos a la Cámara; c) glosar las cuentas de la Beneficiencia Pública del Distrito Federal; d) puede dirigirse a la Secretaría de Hacienda para proponer las modificaciones que juzgue conducentes para corregir deficiencias o irregularidades; e) concluida la revisión de una cuenta anual, expedirá el finiquito respectivo a la Tesorería, lo mismo hará ésta con cada oficina y éstas a su vez con los empleados. Son subsidiariamente responsables los empleados de la Contaduría si no descubren la responsabilidad de los directamente interesados; f) consignar a los empleados responsables de fraude o peculado previo acuerdo de la Comisión Inspectoral de la Cámara. Sólo a ésta compete establecer la responsabilidad civil o política del Secretario de Hacienda y esto antes de haber aprobado la cuenta respectiva.

El legislador, consciente de que es materialmente imposible revisar todos los documentos que se pasan a la Contaduría, faculta a ésta, por los artículos 6o. y 7o. del Decreto, a practicar la glosa por selección u otros medios expeditivos, cuando sea necesario.

Parece absurdo de que la Contaduría Mayor de Hacienda practique la glosa completa de las cuentas, al grado de ocuparse en detalles como comprobar la exactitud numérica y contable

de las operaciones. Es preciso distinguir entre la fiscalización política y a la auditoría contable, o glosa, para usar el término de la legislación. A la Cámara y, por lo tanto, a la Contaduría Mayor de Hacienda, corresponde la primera, no esta última; si pretende abarcar las dos, probablemente ninguna efectuará con eficacia.

Para comprobar la corrección legal, matemática y contable de las anotaciones, lo indicado es implantar un sistema de auditoría interna, que vaya paralelo a las transacciones en los lugares donde se originen. Todo esto sin perjuicio de que la Contaduría Mayor de Hacienda tenga facultades para verificar, en cualquier oficina de la Federación, la idoneidad de los métodos de contabilidad y auditoría que se sigan.

La ley de 23 de mayo, que reorganiza la Tesorería y crea la Dirección de Contabilidad y Glosa, en el Reglamento de la Tesorería, de 16 de junio y en el Reglamento Económico de la Dirección de Contabilidad y Glosa, de 21 de septiembre de 1910, se promulgó siendo presidente el general Porfirio Díaz y secretario de hacienda, José Ives Limantour.

La modificación fundamental, es la de separar las funciones de custodia y manejo de los caudales de las de contabilidad y glosa. Las primeras quedan a cargo de la dependencia que toma el nombre de la Tesorería de la Federación. Para desempeñar la segunda se crea la oficina llamada Dirección de Contabilidad y Glosa. Una y otra dependen del Ministerio de Hacienda. El desenvolvimiento de la economía nacional y el concomitante de la hacienda pública hacían indispensable esta innovación, que representa un importante adelanto para el control de las finanzas públicas.

De acuerdo con el artículo primero del Reglamento de la Tesorería, competen a ésta las funciones de recaudación, concentración y movimiento de fondos; guarda y administración de los caudales y bienes de la Federación; vigilancia e intervención; distribución y pagos, y por último, servicio de la deuda pública.

Las atribuciones de la Dirección de Contabilidad y Glosa son las siguientes: llevar la contabilidad de la hacienda pública; dirigir la contabilidad de las oficinas y agentes que no hubieren sido

glosadas por una dirección general; entregar a la Contaduría Mayor en el plazo que fija la ley la cuenta pública; vigilar por medio de contadores delegados las operaciones de contabilidad y glosa que practiquen las direcciones generales, dependan o no de la Secretaría de Hacienda, etc.

El sistema de contabilidad que se sigue es, en principio, el mismo de 1881, es decir, el de pólizas. Las cuatro secciones de glosa, una vez efectuada ésta, expiden las pólizas, de cuyos duplicados se pasa a los auxiliares; después, la Sección de Contabilidad las copias en prensa en libros especiales y las transcribe textualmente en el diario.

Obsérvese que con la legislación de 1910 se vuelve a los principios formulados por los legisladores de 1824. Se tienen, dentro del Ministerio de Hacienda, las dos dependencias; una, la Tesorería, a la que compete el manejo de fondos, y otra, encargada de la contabilidad y de la preparación de la cuenta que debe presentarse al Congreso; esta Dependencia, que en 1824, fue el Departamento de Cuenta y Razón, en 1910 es la Dirección de Contabilidad y Glosa. En una y otra legislación existe la Contaduría Mayor de Hacienda, a través de la cual ejerce el control político sobre las finanzas públicas la Cámara de Diputados.

Un aspecto muy importante que va desenvolviéndose en el curso de los años es la división de trabajo, en la contabilidad primero y después en la glosa. En un principio, las oficinas dependientes del Ministerio de Hacienda, lo mismo las foráneas que las de la ciudad de México, remiten todos sus comprobantes a la dependencia encargada de llevar la contabilidad de la Federación, para que ésta corra los asientos relativos. Posteriormente, algunas oficinas empiezan a llevar su contabilidad, de acuerdo con principios que la central establece y son los resultados de esas contabilidades parciales lo que se concentra en la Federal. El mismo principio se aplica en 1910 en la glosa previa de sus propias cuentas. De aquí que entre las atribuciones de la Dirección de Contabilidad y Glosa figure la de determinar las reglas a que debe ajustarse la contabilidad de todas las oficinas y empleados que manejan fondos; la de vigilar, por medio de contadores delegados, las operaciones de contabilidad y glosa que practiquen di-

chas oficinas, etc. Esta división funcional y geográfica del trabajo que entonces no llegó a generalizarse la hacen imprescindible los actuales volúmenes de transacciones.

4.—*Epoca Revolucionaria.*

El 27 de mayo de 1907, el joven Fernando Diez Barroso sustentó el examen profesional requerido, y obtuvo el primer título de Contador de Comercio Oficialmente otorgado. A iniciativa de él mismo se organizó en 1917 la Asociación de Contadores Titulados. Seis años más tarde, el 6 de octubre de 1923 le cambiaron el nombre por el de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, convirtiéndose en Sociedad Civil por escritura pública que firmaron 24 fundadores, el 19 de febrero de 1925. (53)

Puede dividirse este período en dos etapas, la primera que abarca de 1911 a 1917, es la propiamente revolucionaria, la segunda, de 1918 a 1935, es la revolucionaria institucional.

Al iniciarse la primera etapa sigue vigente la legislación de 1910. En aril de 1915, el Gobierno de Venustiano Carranza, a la sazón instalado en Veracruz, crea el Departamento de Contabilidad y Glosa, dependiente de la Secretaría de Hacienda, con las atribuciones y funciones que tenía encomendadas la Dirección de Contabilidad y Glosa. Restaurada ésta el 2 de febrero de 1916, expide un catálogo de cuentas ajustado a los preceptos de la Ley de 23 de mayo de 1910, y más tarde, en enero de 1917, se reorganiza de acuerdo con el reglamento económico de 21 de septiembre de 1910.

Es hasta diciembre de 1917 cuando toma cuerpo el proyecto, que de tiempo atrás venía elaborándose, de reformar radicalmente la organización hacendaria, especialmente en lo referente a control y fiscalización, al promulgarse el día 25 de dicho mes y año, la Ley de Secretarías de Estado por la cual se crea el Departamento Autónomo de Contraloría. Esta ley y la Orgánica del

(53) Prieto José Luis. Op. Cit. Pág. 9.

Departamento de Contraloría, expedida el 18 de enero de 1918, inician la etapa revolucionaria institucional. Ambas leyes vienen a revolucionar la organización hacendaria, al crear un órgano independiente de la Secretaría de Hacienda, que a va ejercer un control riguroso sobre todas las operaciones que afectan a la hacienda pública.

La exposición de motivos de la Ley Orgánica del Departamento de Contraloría de la Federación, de 10 de febrero de 1926, expresa con claridad las razones que fundamentaron la creación de dicho departamento y los objetivos que con ella se perseguían. Empieza por exponer su concepto de control como el propósito de establecer relaciones exactas entre las estimaciones del plan que que el gobierno se ha trazado y los datos que arrojan las cuentas del ejercicio fiscal. Para regular la vida económica del Estado es indispensable la preparación de programas parciales, la coordinación de éstos en un plan general y la ejecución del mismo. Esta última parte requiere ir amoldando las estimaciones del presupuesto a las necesidades reales, y de no ser ello posible, proceder a la revisión del plan general para que éste se amolde a la realidad. Para lograr esa adecuación entre el presupuesto y la realidad se necesita un sistema de fiscalización y un sistema de contabilidad,

En la legislación de 1910 no hay un órgano de control preventivo que alcance a asegurar el cumplimiento exacto del presupuesto, de modo de evitar excesos y transferencias de partidas.

La Tesorería y la Dirección de Contabilidad y Glosa, dependencias ambas de la Secretaría de Hacienda, carecen de la libertad y de la autoridad suficientes para fiscalizar las operaciones financieras y para discutir las órdenes de pago emanadas de los altos funcionarios de dicha Secretaría.

De aquí se deduce la necesidad e un organismo administrativo que intervenga, con la debida independencia y autoridad, entre las oficinas o funcionarios que ordenan los gastos y quienes se encargan de ejecutarlos para garantizar el estricto cumplimiento del presupuesto y demás leyes relativas. Este organismo es el Departamento de Contraloría, dependiente directamente del Po-

der Ejecutivo, pero autónomo respecto de las demás oficinas integrantes del mismo, colocado en un plano especial que le permite ejercer su acción por igual sobre las otras dependencias de dicho poder y aun sobre del Legislativo y las del Judicial.

Su misión, a grandes rasgos, es intervenir oportunamente para evitar gastos injustificados o excesivos, fraudes contra el erario, convenios onerosos para la Nación, defectos técnicos de la contabilidad y del manejo de fondos, administración viciosa de los bienes de la Nación y de los que la Federación puede tener bajo su guarda. El propósito había sido constituir la Contraloría como un organismo "sui generis", colocado en un plano distinto al de las demás dependencias del Ejecutivo, para que pudiera dominar, en lo referente a la fiscalización y control, la actividad económica y financiera de la administración; porque su carácter de departamento administrativo, al darle categoría inferior a las Secretarías de Estado, parecía restarle la autoridad necesaria para intervenir en todas las cuestiones que le encomendaba su Ley Orgánica.

Sin embargo, se tuvo en cuenta que no convenía a la Contraloría el carácter de Secretaría de Estado por ser sus funciones esencialmente técnicas, ni el de organismo especial, por reñir con el sistema establecido por la Constitución. Se consideró, en cambio, que la situación constitucional del Departamento Administrativo de Contraloría no era un obstáculo para la efectividad de su acción, siempre que, comprendidos su naturaleza y los fines de moralidad y de orden que perseguía, recibiera de todo el apoyo y la autoridad necesarios por parte del Presidente de la República.

Las características fundamentales del Departamento de Contraloría están definidas en la Ley de 1926, ya que la de 1918, según la exposición de motivos de la que se han extractado los párrafos anteriores, por la premura con que se llevó a cabo la reforma del sistema administrativo, no expuso con suficiente claridad las funciones que competían al Departamento mencionado.

De acuerdo con la Ley Orgánica de 10 de febrero de 1926, que al igual que su Reglamento de 20 de noviembre del mismo año, es promulgada en el período Presidencial del General Plu-

tarco Elías Calles, las funciones de la Contraloría son las siguientes: a) fiscalizar los fondos y bienes de la Nación y aquellos que estén bajo la guarda del Gobierno Federal; b) glosar las cuentas de oficinas y personas que manejan fondos o bienes de la Nación, o administrados por el Gobierno Federal; c) llevar la contabilidad de la Hacienda Pública Federal; d) examinar y autorizar los créditos en contra del Gobierno Federal; e) ejercer fiscalización en materia de deuda pública; f) llevar un registro de empleados de la Federación; g) llevar las relaciones con la Contaduría Mayor de Hacienda y h) estudiar la organización interior, procedimientos y gastos de Secretarías y Departamentos de Estado y demás dependencias del Gobierno con el objeto de obtener la mayor economía en los gastos y la mayor eficiencia de los servicios.

El Departamento de Contraloría está a cargo de un funcionario nombrado y removido libremente por el Presidente de la República, denominado Contralor de la Federación. Para el desempeño de sus funciones, el Departamento cuenta con los siguientes órganos: a) Auditoría General y auditorías centrales; b) auditorías regionales; c) Oficialía Mayor; d) Contaduría; e) delegaciones ante las secretarías de Estado, departamentos administrativos, gobiernos del Departamento del Distrito y de los Territorios Federales y demás oficinas dependiente del Gobierno Federal y f) dispone del cuerpo de inspectores, funcionarios y empleados que juzgue necesarios.

Las auditorías regionales o sucursales del Departamento de Contraloría, cada una a cargo de un auditor regional, se establecen en diversas partes del territorio Nacional, con el fin de practicar inspecciones, especialmente la glosa de cuentas y examen de libros y documentos de oficinas y agentes que manejan caudales, valores o bienes de la Federación en la zona de su competencia.

Para realizar su propósito de mantener, hasta donde es posible, los ingresos y egresos de la Federación dentro de los límites de la ley y el presupuesto respectivo, la Contraloría establece los siguientes sistemas: de contabilidad y glosa, de fiscalización y de control previo.

En los artículos primero, tercero y quinto transitorios de la Ley Orgánica de la Contraloría, de 18 de enero de 1918, se dispone: a) Dirección de contabilidad y glosa, que quedó extinguida por el Decreto que creó el Departamento Administrativo de Contraloría, pasa con su personal al referido Departamento; b) las labores relacionadas con la contabilidad y glosa continúan en vigor para su aplicación del Departamento de Contraloría. Es decir, por el momento se conservan los sistemas y procedimientos existentes en materia de contabilidad y glosa, con la modificación única de segregarlos de la Secretaría de Hacienda para hacerlos depender del nuevo Departamento.

En el segundo decenio del presente siglo se opera una verdadera revolución en los estudios de contabilidad en México. La recién creada carrera de contador se consolida y en los planteles en que se imparte su enseñanza se dan a conocer sistemas y procedimientos modernos más eficaces que los hasta entonces usados. De esas escuelas, entre las que destaca la Superior de Comercio y Administración, salen los técnicos que van a renovar los métodos de contabilidad y auditoría seguidos en la industria, el comercio y la banca.

De esas escuelas sale, asimismo, un grupo de hombres preparados que se especializan en la contabilidad de la hacienda pública, al desempeñar diversas comisiones que el Gobierno les confiere. La necesidad de modernizar dicha contabilidad se hace sentir en el Departamento de Contraloría, que muy justificadamente encuentra anticuados los métodos de 1910, y son precisamente los miembros del grupo mencionado quienes emprenden la tarea renovadora.

Es hasta octubre de 1926 cuando la Contraloría publica las "Instrucciones Relativas a la Contabilidad Federal", en las que se explica pormenorizadamente la nueva forma en que va a cumplirse la obligación de llevar la contabilidad de la hacienda pública federal que a dicho Departamento asignan su Ley Orgánica y el Reglamento de la misma. Se empieza por delimitar el ámbito de su aplicación al puntualizar que dicha contabilidad tiene una doble función: a) la de determinar el activo y pasivo de la Nación y la diferencia entre ambos, que representa a la hacien-

da pública y b) registrar y demostrar el cumplimiento de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos. "No parece", dice en las palabras preliminares de las instrucciones el contralor de la Federación, contador público Luis Montes de Oca, "sino que se había considerado siempre que la contabilidad de la hacienda pública tenía por objeto único registrar la ejecución de la ley de ingresos y el ejercicio del presupuesto de egresos para rendir la información necesaria anual a la Cámara de Diputados, por lo que se había descuidado el registro normal de los valores activos y pasivos de la Federación, produciéndose por consiguiente, resultados incompletos".

De acuerdo con el propósito expresado, las cuentas de la contabilidad de la hacienda pública se dividen en cuatro grandes grupos: a) Cuentas de Balance, b) Cuentas de Operación; c) Cuentas de Orden; y d) Cuentas de rectificación de operaciones de ejercicios fenecidos. Los tres primeros grupos se destinan a registrar las operaciones del ejercicio fiscal en curso y el cuarto para contabilizar las modificaciones que resultan de las ejecuciones de las leyes de ingresos y de presupuestos de años anteriores, así como las modificaciones que deben sufrir los valores activos y pasivos de la Federación por operaciones no registradas con oportunidad.

La reforma de la contabilidad —que no significa un cambio completo de los procedimientos anteriores— persigue fundamentalmente: 1) unificar el sistema de contabilidad en todas las oficinas con respecto a la general de la hacienda pública; 2) simplificar la glosa; 3) registrar totalmente el activo y el pasivo de la hacienda pública y depurar las cuentas relativas; 4) hacer posible la formulación periódica de estados financieros; y 5) clasificar las cuentas.

Brevemente el sistema consiste: se formulan instructivos especiales para las contabilidades particulares de las diversas categorías de oficinas públicas que manejan fondos de la federación, las cuales se consideran como contabilidades auxiliares de la general.

Para abrir la contabilidad, al iniciarse el ejercicio fiscal, se

carga a las cuentas de activo, con abono a hacienda pública el importe de los valores que las primeras representan y se abonan a las cuentas de pasivo, con cargo a la citada hacienda pública, el monto de las obligaciones contraídas por la Federación.

Al promulgarse la ley de ingresos y el presupuesto de egresos, se carga a la cuenta de "ley de ingresos" con abono a la de "ejercicio de los presupuestos", el importe de la estimación que el Poder Legislativo hace de los ingresos para el ejercicio fiscal; y se carga a "presupuesto de ejercicio" con abono a "presupuesto de egresos" el monto de las autorizaciones concedidas por la Cámara de Diputados para los gastos públicos.

Además, se lleva el detalle de cada capítulo de la ley de ingresos y de cada ramo del presupuesto de egresos. Se hace, por lo que respecta a los ingresos, un cargo a los diversos capítulos de la "ley de ingresos", por la estimación que a cada uno corresponde, con lo cual queda saldada dicha cuenta y registrado el producto probable de cada uno de los capítulos que la componen.

Así también se procede con la cuenta "presupuesto de egresos", cargándose el importe total con abono a la de cada uno de los ramos por las autorizaciones concedidas, quedando así saldada la cuenta de "presupuesto de egresos" y abonado a las de los diversos ramos el importe de las cantidades a erogar.

Para registrar las modificaciones sufridas por el activo y el pasivo de la hacienda pública, se abre la cuenta de "distribución de los presupuestos", que se carga al ejecutarse la ley de ingresos, de las mismas cantidades que se abonan a las de los capítulos de ésta, con abono a las cuentas de activo, pasivo y "contribuciones, impuestos y aprovechamientos diversos". Al ejecutarse el presupuesto de egresos, se abona la cuenta "distribución de los presupuestos" por las mismas cantidades que se cargan a los ramos del presupuesto, con cargo a las cuentas del activo, pasivo y "gastos".

Al terminarse el ejercicio fiscal, se cierran todas las cuentas transitorias para conocer el resultado de las operaciones practicadas. Los saldos que arrojan los "capítulos de la ley de ingresos", según sean deudores o acreedores, se llevan al debe o al haber de

la cuenta de su origen, que es "ley de ingresos", y representan la diferencia entre la estimación y el producto real de los ingresos. Así también los saldos siempre acreedores de las cuentas "ramos del presupuesto", se llevan a su cuenta de origen "presupuesto de egresos", y representan las cuentas "la economía habida en el ejercicio del presupuesto".

Los saldos de las cuentas "ley de ingresos" y "presupuestos de egresos" se traspasan a la de "ejercicio de los presupuestos", la cual muestra el déficit o el superávit, coincidiendo dicho saldo, pero en sentido inverso, con el de la cuenta "distribución de los presupuestos", para demostrar que las operaciones se registraron correctamente.

Los saldos de las cuentas "distribución de los presupuestos" y "ejercicio de los presupuestos" se trasladan a la de "hacienda pública", a la que también se llevan los saldos deudor de "gastos", acreedor de "contribuciones, impuestos y aprovechamientos diversos", y los de "rectificación de operaciones de ejercicios fenecidos" y "pérdidas y beneficios del erario". Con este procedimiento solamente quedan abiertas las cuentas del activo, las del pasivo y la de hacienda pública.

Para registrar las operaciones en la contabilidad de la hacienda pública, se establece un sistema combinado que incluye el centralizador, el sistema de volantes y el de pólizas con cuentas por cobrar y por pagar. La contabilidad se lleva en los siguientes libros: mayor general, mayores analíticos, mayores auxiliares, diario general y diarios auxiliares. Una de las razones que se dan en 1932 para suprimir la contraloría es que no suministra los datos para determinar oportunamente si el ejercicio se cierra con déficit o superávit; otra razón que se aduce es que los estados hacendarios que presenta dicho departamento están hechos con un criterio unilateral y no revelan la verdadera situación de las finanzas públicas.

Según la ley orgánica relativa, los objetivos inmediatos de la fiscalización son: a) comprobar que los caudales y bienes propios o ajenos que la Federación maneja, se administran con absoluta pureza y apego a las leyes; b) prevenir fraudes y desfalcos

de funcionarios y empleados públicos; c) corregir deficiencias en la contabilidad y glosa de las oficinas fiscalizadas; d) lograr rendición oportuna de las cuentas; e) conseguir ejecución correcta de la ley de ingresos y del presupuesto; f) exigir las garantías que deben otorgarse en favor del Gobierno.

Para ejercer la necesaria vigilancia sobre el cumplimiento exacto de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos, la Contraloría tiene las siguientes atribuciones: 1) Practicar visitas, revisar cuentas y documentos e intervenir en las operaciones que efectúen los que manejan los fondos del Gobierno; 2) emitir su opinión sobre el alcance de cualquier ingreso o desembolso y sobre la administración o disposición de los bienes del Gobierno; 3) llamar la atención sobre los gastos que se consideren irregulares, innecesario o excesivo; 4) procurar que el Gobierno entre en posesión de los bienes que aparezcan en su favor por liquidación de cuentas y consignar el asunto a la Procuraduría General de la República si fuera necesario; 5) inspeccionar las oficinas de Estados y Municipios que recauden fondos de la Federación, en lo relativo a éstos.

El artículo 129 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría, de 20 de noviembre de 1926, enumera las siguientes erogaciones: sueldos o pensiones sujetos a cuota fija diaria o mensual; honorarios pagados conforme a tarifas; bonos o cupones de la deuda pública vencidos; ministraciones de fondos para servicios públicos, conforme a presupuestos mensuales ya revisados, y otros similares.

Cuidadosamente reglamentada está la intervención del Departamento de Contraloría en la celebración de contratos que impliquen el gasto de fondos públicos o afecten bienes de la Nación y en los que el Gobierno Federal sea parte.

Dicha intervención tiene por objeto, fundamentalmente, obligar a que se cumplan las leyes que tengan aplicación en cada caso concreto, procurar el mayor beneficio para los intereses públicos y exigir las responsabilidades en que incurran los funcionarios contratantes. Cualquier dependencia federal que concierne un contrato de la especie mencionada, debe remitir la minuta

del mismo a la Contraloría para que sus términos sean aprobados u objetados por ésta.

El control previo que la Contraloría ejerce en estos casos lo clasifica la ley en fiscal, legal y económico; 1) el control fiscal, consiste en comprobar que en el presupuesto de egresos exista partida destinada al objeto que persigue el contrato y que el saldo de dicha partida es suficiente para cubrir el compromiso que se contrae; 2) el control legal se ejerce al estudiar si el contrato no se presta a objeción alguna desde ese punto de vista; 3) el control económico tiene por objeto dictaminar si los precios y calidades de los artículos son los mejores en el mercado y si se favorece el interés público. Aprobado lo anterior, el Contralor expide un certificado que en el término de tres días se remite a la dependencia solicitante, junto con la minuta aprobada, para formalizar el contrato.

Es necesario mencionar, someramente, la evolución de la Contraloría. Al crear el Departamento de Contraloría en 1918, se procedió con una precipitación inexcusable, si se tiene en cuenta la trascendencia de aquella reforma, que va a modificar fundamentalmente la estructura de la Secretaría de Hacienda y a afectar a todas las dependencias del Gobierno Federal.

Como resultado de esa precipitación se redacta imperfectamente la Ley Orgánica del 18 de enero de 1918, y no se define con claridad qué parte de la legislación de 1910 queda derogada y cuál sigue vigente. Como las disposiciones de la Ley de 23 de mayo de 1910, relativa a la Dirección de Contabilidad y Glosa, siguen aplicándose como complementarias de la Ley Orgánica de la Contraloría queda este Departamento en la posición anómala de estar regido por dos leyes diferentes. Por otra parte, la Tesorería de la Federación sigue gobernándose por la Ley de 1910, según la cual le corresponden atribuciones de fiscalización y vigilancia.

Todo esto produce una gran confusión y duplicación de funciones, así como interferencia en las mismas que entorpecieron la labor de la Contraloría. Este estado de cosas se prolonga hasta que, puesto en conocimiento del General Elías Calles, autoriza

las gestiones necesarias para corregirlo, se emite con tal fin la reforma al artículo 13 de la Ley de Secretarías de Estado, de 25 de diciembre de 1917, y se expide la nueva Ley Orgánica de la Contraloría del 10 de febrero de 1926 y de su reglamento, del 20 de noviembre del mismo año.

Con estas reformas, la Contraloría puede realizar su labor libre de obstáculos; el 28 de mayo de 1928 se promulga la Ley Orgánica del Departamento Administrativo Federal del Presupuesto, órgano directo del Presidente de la República, cuyas atribuciones de inspección especialmente de vigilar la estricta ejecución del presupuesto de egresos, invaden la competencia de la Contraloría. El 22 de diciembre de 1932, siendo Presidente de la República el General Abelardo L. Rodríguez, se reforma la Ley Orgánica de Secretarías de Estado de 1917, se suprimió el Departamento de Contraloría y la Secretaría de Hacienda reasume las atribuciones que a aquél correspondían, las cuales en su mayoría pasan a la Tesorería.

La exposición de motivos de ésta última fundó tal supresión en lo siguiente: 1) la Contraloría no informa oportunamente si el ejercicio fiscal cierra con déficit o con superávit.

2) Los estados financieros que presenta, hasta con ocho meses de atraso, son más propicios a inducir a error que a orientar.

3) Las secretarías y departamentos de Estado a veces no pueden desempeñar oportunamente los servicios públicos que tienen a su cargo, debido a la intervención creciente y rigurosa de la Contraloría.

4) Esos inconvenientes no están compensados por la moración y el control que se esperaba obtener, pues no se ha podido evitar que hagan uso indebido del dinero de la Federación de los altos funcionarios, para quienes equivale a un finiquito la visa de la Contaduría y en cambio se fincan responsabilidades a empleados subalternos por simples errores de tramitación.

5) Después de promulgada la Ley de 1928, relativa a la creación del Departamento del Presupuesto, el mecanismo administrativo se ha complicado más aún, por la duplicación de labores.

6) La supresión de la Contraloría significa una considerable economía, y 7) la Secretaría de Hacienda, que reabsorbe las facultades de la Contraloría, no queda colocada en una situación privilegiada de irresponsabilidad, puesto que sus actos que impliquen manejo de fondos, al igual que los de todas las dependencias gubernativas, están sujetos a la revisión de la Contaduría Mayor de Hacienda.

5.—*Epoca Actual.*

El 30 de diciembre de 1932, se expide la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, que señala a ésta las funciones siguientes: 1) Manejar conforme a las leyes los fondos del Gobierno Federal; 2) Glosar las cuentas de las oficinas que manejan dichos fondos, 3) llevar la contabilidad de la Hacienda Pública, 4) constituir y hacer efectivas las responsabilidades de toda clase en favor y en contra de la Federación, 5) formar la cuenta que anualmente se presenta al Congreso, 6) intervenir en la emisión y amortización de los títulos de la deuda pública, 7) otras que señalen las leyes; además deberá, 8) vigilar el cumplimiento de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos, 9) practicar visitas de inspección en las oficinas con manejo de fondos, 10) vigilar que las oficinas subalternas y auxiliares desempeñen sus funciones de acuerdo a la Ley, 11) vigilar que funcionarios y empleados caucionen su manejo de fondos, 12) vigilar que las personas que contraten con el Gobierno Federal garanticen el cumplimiento de sus obligaciones, 13) intervenir en la entrega de oficinas con manejo de fondos cuando lo juzgue conveniente, 14) revisar cuando sea necesario, los procedimientos seguidos por las autoridades ejecutoras, 15) también la facultad de autorizar pagos que deban hacerse con cargo al presupuesto de egresos o por cuenta del Gobierno Federal, en función a los artículos 129 al 131 de su Ley Orgánica. El control previo de contratos corresponde a la Secretaría de Hacienda, aún que no a la Tesorería; según el artículo 4/o. de la Ley de 25 de diciembre de 1917, Orgánica de Secretarías de Estado.

La Ley de 1932, da un paso atrás, porque resume en la Tesorería, las funciones de caja, contabilidad, glosa y fiscalización.

La Tesorería no cambia los sistemas de contabilidad y glosa, continúan vigentes los reglamentos, instructivos, circulares y demás disposiciones reglamentarias de las leyes de 10 de febrero de 1926, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4o. transitorio de la Ley Orgánica de aquella dependencia, de diciembre 30 de 1932. Esta Ley va derogándose paso a paso a partir del decreto que otorga a la Dirección General de Egresos, dependiente de la Secretaría de Hacienda, el control previo de los gastos públicos.

El primero de enero de 1935, el Presidente de la República, General Lázaro Cárdenas, promulga la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, dependiente de la Secretaría de Hacienda, quedó derogado el título 4o. de la Ley Orgánica de la Tesorería de 1932, puesto que pasan a dicha contaduría las funciones de la contabilidad, glosa y rendición de la cuenta anual al Poder Legislativo. El 30 de diciembre de 1935, la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación deroga el título 3o. de la Ley Orgánica de la Tesorería de 1932. El 17 de Marzo de 1935, se expide la Ley que crea la Dirección de Inspección Fiscal, a la que corresponde la fiscalización hasta el 31 de diciembre de 1946, fecha en que pasa parcialmente esta atribución a la Secretaría de Bienes Nacionales. Por último, el 1o. de enero de 1939, se promulga el Código Fiscal de la Federación que deroga el título 2o. de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, con lo cual viene a quedar reducida a un fragmento de su título 1o. original.

De 1935 a la fecha, bajo la presión del aumento constante y desmesurado de los volúmenes de trabajo, se han ido modificando ciertos procedimientos, mecanizando algunas ramas de la contabilidad, modernizando determinadas oficinas; pero éstos son simples paliativos frente al progreso. La modernización se ha llevado en forma parcial e insuficiente, ya que ni la glosa es eficiente, ni la contabilidad puede entregar oportunamente los datos que el Gobierno requiere.

Por muchos años la contabilidad pública estuvo encaminada fundamentalmente a determinar si el año fiscal cerraba con déficit o superávit y a rendir al Congreso la cuenta anual, esto solo se logró de 1881 a 1910. La Contraloría por su parte, trató de dirigir la contabilidad, para el efecto dió importancia al control previo,

a la fiscalización y a la vigilancia, con miras a exigir responsabilidades. Ahora es preciso reorganizar el sistema contable para que pueda llenar las funciones de información oportuna con fines de dirección que el Estado Contemporáneo requiere.

La cibernética ha producido en el mundo de los negocios una revolución tal que supera a la industrial del siglo XVIII. Gracias a ella, en la actualidad es factible modificar los sistemas de contabilidad, haciéndolos más ágiles, pero sobre todo, obligándola a cumplir su finalidad que consiste en otorgar una información económica del patrimonio —en nuestro caso del Estado—, en forma oportuna y veraz. Del análisis histórico de la contabilidad pública en México, desprendemos que por lo general los técnicos de la contabilidad han otorgado en sinnúmero de ocasiones lo mejor de su esfuerzo con el fin de mejorar los sistemas hacendarios, quizá ese esfuerzo no se ha perdido pero sí tardará en cristalizar.

Para un observador imparcial, no familiarizado con la organización de la contabilidad pública mexicana, la impresión que ésta causa es de decadencia, y esto es explicable si se considera que proviene de un sistema que era adecuado hace un cuarto de siglo, que se truncó antes de alcanzar su pleno desarrollo y que ha sido apuntalado con modernizaciones parciales. Esta situación debe corregirse. Los recursos de la Nación son escasos frente a sus enormes necesidades y los procedimientos administrativos anticuados e ineficaces significan un despilfarro de esos exigüos recursos. El desenvolvimiento económico de los últimos años es extraordinario, pero la distribución del ingreso nacional no ha sido lo más adecuado para la parte numerosa de la población. Por ello, es inaplazable la reforma de los métodos administrativos gubernamentales, los contables entre ellos, ya que una organización eficiente contribuirá al acrecentamiento de los caudales que el Gobierno podrá dedicar a la urgente tarea de elevar el nivel económico del pueblo Mexicano.

V

SISTEMAS DE CONTABILIDAD

Existen en la actualidad diversos sistemas de contabilidad, los cuales sería ocioso describir en este trabajo, toda vez, que no

es nuestra idea abarcar campos que pertenecen a la Contabilidad moderna; sin embargo enumeraré los más conocidos:

- 1.—Sistema de Diario Mayor Unico.
- 2.—Sistema de Diario Tabular.
- 3.—Sistema de Diario y Caja.
- 4.—Sistema Centralizador.
- 5.—Sistema de Pólizas, que se divide en:
 - a) Póliza única.
 - b) Pólizas de Diario y Caja.
 - c) Pólizas de Diario, de entradas y salidas de caja.
- 6.—Sistema de Pólizas de Cuentas por Cobrar.
- 7.—Sistema de Pólizas de Cuentas por Pagar.
- 8.—Sistema de Volantes, Fichas o Valutas.
- 9.—Sistemas Combinados.

Estos sistemas tienden a lograr los objetivos siguientes:

- a) Permitir la división del trabajo.
- b) Simplificar el registro de las operaciones.
- c) Comprobar las operaciones registradas.
- d) Delimitar la responsabilidad de las diferentes personas que intervengan en el proceso contable de las operaciones.

(54)

De los sistemas arriba mencionados, los que se llevan en la Contaduría de la Federación son: El sistema combinado, que incluye el centralizador, el sistema de volantes y el sistema de pólizas con cuentas por cobrar y pagar. Además se llevan los libros siguientes: mayor general, mayores analíticos, mayores auxiliares, diario general y diarios auxiliares.

“Los sistemas combinados son el resultado de utilizar partes diversas de varios sistemas, para ajustar la contabilidad a las necesidades particulares de cada negocio”. (55) “El centralizador

(54) Sastrías Freudenberg, Marcos.—“Contabilidad” Segundo Curso, Tercera Edición. México. Pág. 66.

(55) IBID. Pág. 205.

esta basado en la creación de un Diario especial para cada tipo de operación que se repita frecuentemente y sea, en cantidad lo suficientemente numerosa como para merecer un Diario especial para su respectivo registro". (56)

"El sistema de volantes consiste en que en este documento solamente deberá anotarse un cargo o un abono, lo cual lo hace diferente de las pólizas, en las cuales se registra siempre un asiento completo, es decir el nombre de la cuenta de cargo y la de abono". (57) Los volantes se clasifican en dos grupos, los de cargo y los de abono.

El sistema de cuentas por cobrar y el de por pagar, son una variación del sistema de pólizas, pero en estos sistemas el control se ejerce en que las primeras son cuentas de ingreso y las segundas de egresos, sus finalidades son: 1) Eliminar el uso de las cuentas personales, en la contabilidad auxiliar o por lo menos reducirlas. 2) Registrar las operaciones que produzcan los ingresos o egresos en la fecha en que éstos se devenguen o se conozcan, independientemente de que se cobren o se paguen en fecha posterior, y 3) Ejercer un efectivo control sobre los ingresos y los pagos a que se tenga derecho o que se deban efectuar. (58)

V I

DIVISION DE LA CONTABILIDAD

La contabilidad se divide en mercantil y gubernamental exclusivamente, sus diferencias básicas son: La mercantil, se lleva a los patrimonios privados, la gubernamental al patrimonio público, los primeros pueden ser de personas físicas o morales, las segundas son los de la Federación, Estados, Municipios y algunas empresas descentralizadas.

(56) IBID. Pág. 99.

(57) IBID. Pág. 215.

(58) IBID. Pág. 162.

Se consultaron además la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, Diario Oficial, 10. de Enero de 1935 Sección Primera, Tomo LXXXVIII, Pág. 1.

La mercantil se rige jurídicamente por un sistema mixto, es decir por normas de Derecho Privado y en su aspecto de tributación, por normas de Derecho Público, la gubernamental se rige exclusivamente por normas de Derecho Público; en la primera su objeto principal es la utilidad el enriquecimiento del titular del patrimonio, por ello es necesario el costo; en la segunda no existe el lucro por ello no hay costos.

La mercantil se rige por cuentas de diversa naturaleza según sus necesidades de control; la gubernamental se rige por un sistema de ingresos estimados, para la aplicación del presupuesto de gastos.

Por lo que toca a las empresas descentralizadas su contabilidad en algunos casos es de tipo gubernamental, y otras de tipo mercantil, esto obedece según sea su necesidad y régimen jurídico, por ejemplo: Petróleos Mexicanos lleva su contabilidad de tipo mercantil, tiene costos y obtiene utilidades, registra sus activos fijos y les crea la correspondiente reserva; La Comisión Nacional Bancaria lleva su contabilidad de tipo gubernamental ya que sus ingresos provienen de las cuotas que pagan por inspección las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, no lleva activos fijos y sus gastos se ajustan a su presupuesto, ahora bien, al iniciarse un ejercicio fiscal este organismo estima los gastos que tendrá y a los mismos los calcula un margen de error a gastos imprevistos de un 15 a un 20%, a la cantidad resultante se le divide entre todas las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares a prorrata decretándose con ello las cuotas que les corresponderá pagar por ese ejercicio, todo en función al artículo 160 de la Ley General de Institución de Crédito y Organizaciones Auxiliares. En la práctica sucede que por lo general en el transcurso de un ejercicio fiscal se abran sucursales bancarias por lo cual se aumenta la cuota de inspección originándose con ello que en la actualidad existan superávit no aplicados y ocultados.

Otro ejemplo de empresa descentralizada es el Instituto Mexicano del Seguro Social, quien lleva una contabilidad bastante complicada ya que parte es de tipo mercantil y parte de tipo gubernamental, lo primero porque lleva cuentas de activos, hospitalares, clínicas, terrenos, Oaxtepec, etc., les lleva su depreciación, pe-

ro en cuanto a costos de operación no los registra, y controla sus gastos en forma presupuestaria, tampoco lleva reservas matemáticas, con lo cual las defunciones o pagos de pensiones se cargan a los resultados del ejercicio fiscal en que se liquidan, sus ingresos provienen de las cuotas obrero-patronales, multas, recargos y subsidios que le otorga la federación.

Así podría seguir ejemplificando, lo importante es observar que en este campo no existe completamente la división tajante de la contabilidad en mercantil y gubernamental.

La Contaduría de la Federación es la encargada de llevar la historia financiera del patrimonio de la Federación, formular sus estados financieros y presentarlos al Congreso de la Unión en los términos de la Fracción I del Artículo 65 Constitucional, el tipo de contabilidad es gubernamental por ser presupuestal de ingreso y egresos, y la incidencia de ella en la Contabilidad de la Hacienda Pública, para lograr sus fines utiliza sistemas de contabilidad combinados, por su forma de aplicarla es "Sui Genneris" y su estructura jurídica es de Derecho Público.

CAPITULO II

PATRIMONIO DE LA NACION

Introducción.—Bienes de Dominio Público.—Bienes de Dominio Privado.—Clasificación que hace la Ley General de Bienes Nacionales.—Nuestra Constitución.—Bienes que se registran dentro de la Contabilidad Gubernamental.—Algunas funciones de la Secretaría del Patrimonio Nacional en relación al registro y control de los bienes que forman el Patrimonio de la Nación.

I

INTRODUCCION

El Patrimonio de la Nación es el conjunto de las Tierras y Aguas que forman el Territorio Nacional, así como el conjunto de bienes y Derechos Patrimoniales que no son susceptibles de ser propiedad de los particulares, bien porque su propia naturaleza lo impida, bien por disposición de la Ley, la titularidad de ellos es exclusiva de la Nación (Federación). Ese conjunto de bienes está sometido a un régimen jurídico especial que es el Derecho Administrativo, quien les da el carácter de ser inalienables, imprescriptibles o inembargables, mientras no sea emitido un Decreto por el Ejecutivo Federal que los desincorpore de ese dominio. Esos bienes, pueden ser de dos clases del Dominio Público o del Dominio privado.

La titularidad originaria según el artículo 27 Constitucional corresponde a la Nación, pero se considera que el constituyente se refirió a la Federación, por ser ésta la persona jurídica pública que actúa a nombre y en representación de aquella.

La Nación por razones obvias transmite el dominio de las tierras y aguas a los particulares, creando así la propiedad privada, pero se reserva el Derecho de crear los modalidades que el orden público amerite a esa propiedad privada, inclusive puede recuperarlas pero solo por causa de utilidad pública y mediante indemnización con lo que se creó la figura jurídica conocida como la expro-

piación, siendo por tanto ésta una forma de la adquisición de los bienes.

Los bienes del dominio público jamás podrán ser propiedad de los particulares, sin embargo mediante la figura jurídica conocida con el nombre de concesión, se transmite el derecho a realizar los usos, aprovechamientos o explotaciones de esos bienes sin que por ello se creen derechos reales y siempre y cuando no se cause perjuicio de terceros.

Las formas de adquisición de bienes por parte del Estado son: expropiación, requisición, confiscación, nacionalización (se aplica en Europa, en México el término se usa exclusivamente con fines políticos), compra-venta y por la construcción de obras públicas.

Existe otra figura que se denomina reversión, la cual consiste en que al extinguirse una concesión por cualquier causa, los bienes afectos a esa concesión propiedad del concesionario, pasan a poder del Estado, vr. gr. la concesión que se otorgó a las empresas de televisión. Cuando ésta se extinga los bienes afectos pasarán a poder del Estado, tales como antenas, transmisiones, centrales de video, equipo parabólico, controles maestros, equipos de control remoto, etc. Considero sin embargo que los bienes que no son afectos al servicio no pasarán a poder del Estado, por ejemplo: el equipo de transporte, terrenos, edificios, etc., a menos que exista disposición expresa en el contrato respectivo.

La distinción que se hace entre bienes del dominio público y bienes de dominio privado, es solamente de grado, puesto que estos últimos lo son por exclusión, la distinción es el reflejo que existe entre la diferencia del Derecho Público y el Privado; "la falta de criterio para la distinción entre el dominio público y el privado confirma que no tiene más mérito que el de su simetría".
(1)

(1) Villegas Basavilbazo Benjamín, "Derecho Administrativo" Tomo IV. Pág. 6.

BIENES DE DOMINIO PUBLICO

La doctrina jurídica administrativa en su afán de explicar el dominio público ha adoptado variadas posiciones, sin embargo la corriente mayoritaria sigue principalmente dos fórmulas que son: a) la de la naturaleza de los bienes; y, b) la de la afectación de ellos.

De acuerdo con la primera fórmula se distinguen aquellos bienes que de acuerdo a su naturaleza no son susceptibles de figurar dentro de un patrimonio privado, estos serán de dominio público; existen sin embargo bienes que los particulares pueden poseer y que crearon la propiedad privada, cuando son del Estado, serán bienes de dominio privado.

En la época romana existió la distinción entre las res in patrimonio Fisci o res Fiscales y la res publicae, "en Roma las cosas públicas pertenecían al pueblo y su concepto se depura al añadirles la nota de su destino a un uso público, depuración que las separa de las cosas comunes y de las res fisi". (2)

Por su parte los franceses adoptaron la distinción romana y plasmaron en el artículo 538 de su Código Civil: "Los caminos, rutas y calles a cargo del Estado, los rios navegables o flotables, las riberas, los puertos, las obras, las radas y generalmente todas las porciones del territorio francés que no son susceptibles de una propiedad privada, son considerados como una dependencia de dominio público", es de observarse que esta postura agrega bienes que la ley les dá el carácter de dominio público. Estas ideas se extendieron a los países que adoptaron las corrientes jurídicas francesas, quienes agregaron nuevas distinciones, siendo en esta forma como desde un punto político se señala a la Nación depositaria de los bienes del dominio público encargándosele además la vigilancia y control de los mismos.

La doctrina administrativa vá más allá y estudia las relacio-

(2) García Travijero Fos, José, "Titularidad y Afectación Domanical en el Ordenamiento Jurídico Español", Revista Administración Pública, Madrid, Tómo XXIX, Pág. 12.

nes existentes entre los bienes del dominio público y el Estado, elabora varias teorías diciendo unas veces que son relaciones de derechos reales, otras como derechos sobre una parte constitutiva o bien como competencia sobre las personas; "con razón ha podido afirmar Carnelutti que en el dominio público el Estado se coloca en defensa de los intereses de grupo, mientras que en el dominio privado, aparece como titular frente a ellos", (3) nuevas aportaciones surgieron y conceptos nuevos fueron agregados "si las dependencias del dominio público son declaradas inalienables, no es para poner obstáculos a enajenaciones masivas que hoy día son inverosímiles, sino para hacer difícil la enajenación de parcelas". (4)

Del examen anterior se desprende que el Dominio Público se reguló por el Derecho Administrativo y sus controversias se sujetaron a la jurisdicción administrativa, en cambio el dominio privado se rigió por el Derecho privado y sus conflictos se sometieron a la jurisdicción común. "El Dominio Público es el Derecho de propiedad que el Estado tiene sobre determinados bienes en cuanto son sometidos a un régimen jurídico exorbitante del Civil". (5)

La segunda fórmula o sea la de afectación de los bienes al interés general, es aportada por Hauriou y Duguit, señalan que la protección del dominio público en forma extraordinaria se justifica como consecuencia de su afectación al interés general y no por la naturaleza de los bienes que lo forman. Hauriou dice: "es aquella parte del dominio constituido por las propiedades administrativas que están afectados al uso de todos o al funcionamiento de un servicio público y que por consecuencia están sometidos a un régimen especial"; (6) más tarde se complementa ésta definición de dominio público debido a que debe ser protegido con mayor rigidez y por ello, el mismo autor afirma: "El dominio

(3) IBID. Pág. 15.

(4) Marcel Hauriou, "Précis de Droit Administratif" 11a. Edición, 1927. Pág. 647.—

(5) Garrido Falla, Fernando. "Tratado de Derecho Administrativo". Tómo II. Pág. 427.

(6) Bonnard Roger. "Précis de Droit Administratif". Pág. 435.

público está constituido por el conjunto de propiedades administrativas afectadas actualmente a la utilidad pública, sea por el uso directo del público, sea por decisiones administrativas, y que a consecuencia de esta afectación, son inalienables, imprescriptibles y protegidas por las reglas de la inspección". (7)

En resumen son cuatro las teorías existentes para la explicación sobre qué son los bienes del dominio público dentro del Derecho Administrativo:

PRIMERA: "Son bienes del dominio público, los que no son susceptibles de propiedad privada". Esta teoría es insuficiente porque existen innumerables bienes afectados al uso público que pertenecen a particulares, además es muy limitado el número de bienes que no son susceptibles de estar bajo el régimen de propiedad privada.

SEGUNDA: "Son bienes del dominio público aquellos destinados al uso de todos". También es insuficiente porque hay bienes que por su importancia deben estar bajo el cuidado del Estado; sin embargo existe imposibilidad material de ser usados por todos. De acuerdo a esta teoría todos aquellos bienes que no sean usados por todos no están amparados por el régimen de bienes del dominio del Estado.

TERCERA: "El carácter de un bien perteneciente al dominio público, consiste en que está afectado a un servicio público". La crítica a esta teoría consiste en que existen una serie de bienes que no están afectados a un servicio público y sin embargo pertenecen al Estado y son protegidos bajo el régimen del Derecho Administrativo.

CUARTA: "Los bienes del Estado constituyen un patrimonio de afectación; como consecuencia éste no tendría sobre ellos un derecho de propiedad, como acontece en todo patrimonio de afectación, solo sería guardian con objeto de reglamentar y cuidar el uso de esos bienes". En

(7) Serra Rojas, Andrés.—"Derecho Administrativo" Pág. 562. Librería de Manuel Porrúa, S. A. 1959.—México.—

principio; "esta teoría no es compatible con disposiciones expresas de nuestra legislación, ya que el artículo 27 Constitucional, estatuye la titularidad de estos bienes a la Nación luego sí existe un titular". (8)

En la práctica es esta última teoría la predominante, la doctrina ha hecho menos rígida la distinción entre dominio público y dominio privado; es más, ciertos bienes que nuestra legislación cataloga de dominio privado, para su protección los somete a una reglamentación más estricta, para subordinarlos al interés general; como ejemplo recordemos que los bosques del País son regidos jurídicamente de variada forma, aplicándose el Derecho Privado en algunas situaciones, en otras el comunal o el ejidal; además el Estado para protegerlos les impone una serie de modalidades a nombre del bienestar general, por ello, decretó el racional y técnico aprovechamiento de los recursos forestales.

Entre el dominio público y el privado existe más que una diferencia de esencia, una diferencia de grado, y así: Jezé habla de afectación de bienes, pero que sea "esencial" al servicio público (9); Waline de que los bienes sean "irreemplazables" al servicio público, incluso habiendo sido "adaptados" especialmente a él (10); Gucciardi dice que los bienes de dominio público responden a la "inmediatividad" de la actividad administrativa, como un bien directo de la misma, en tanto que existen otros bienes que son simples medios para esa actividad administrativa; (11) De Laubadére admite el criterio extensivo en relación de los bienes inmuebles y restrictivo con los muebles. (12)

Por lo que toca a nuestra legislación, es la Ley General de Bienes Nacionales de fecha 20 de Diciembre de 1968, publicada en el Diario Oficial el día 30 de Enero de 1969, la Ley Orgánica respectiva, señalando en su Artículo 1. "El patrimonio nacional

(8) Aguilar Leopoldo.—"Segundo Curso de Derecho Civil", Pág. 98.

(9) Gastón Jezé.—"Los Principios Generales de Derecho Administrativo".

(10) Marcel Waline.—"Manuel Elementaire de Droit Administratif", Pág. 458. Cuarta Edición.

(11) Gucciardi.—"II Demanio", Pág. 56.

(12) Andre de Laubadere.—"Traité de Droit Administratif" Pág. 730.

se compone: I.—De bienes de dominio público de la Federación, y II.—De bienes de dominio privado de la Federación.

El artículo 9 establece que los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles y no están sujetos, *mientras no varíe su situación jurídica*, a acción reivindicatoria o de posesión definitiva o provisional. Los particulares y las entidades públicas solo podrán adquirir sobre el uso, aprovechamiento y explotación de estos bienes, los derechos regulados en esta Ley y en las demás que dicte el Congreso de la Unión”.

Se adopta en el artículo 10, de la mencionada Ley, el criterio de la necesidad de un decreto de detino que determina cuando un bien forma parte del dominio público de la Federación, igualmente incorpora el Ejecutivo Federal aquellos bienes del dominio privado, al dominio público, “siempre que la Federación los posea y mediante decreto”; desincorpora por decreto también del dominio público, los bienes que “hayan dejado de utilizarse en el fin respectivo”; por último señala que estas facultades se ejercerán por conducto de la Secretaría o Departamento de Estado a que por ley corresponde el ramo y a falta de disposición expresa, por la Secretaría del Patrimonio Nacional.

El artículo 17 expresa que los bienes de dominio público que lo sean por disposición de la autoridad podrán ser enajenados, previo decreto de desincorporación; entendemos sin embargo que aquellos bienes de dominio público que lo son por naturaleza no pueden ser desincorporados; con esta disposición se rompe con el criterio absoluto de la doctrina administrativa de la inalienabilidad, para crear la distinción entre el dominio público natural y el artificial.

En breve paréntesis, concluyo que en nuestro medio se sigue un doble criterio para la determinación de los bienes del dominio público y del dominio privado. Aún cuando estoy acorde con el principio de que no existe una diferencia de esencia, sino de grado, ese criterio predominante es debido a que el Estado adopta la teoría de la doble personalidad, por ello, cuando interviene con imperio ejerce un dominio público; cuando interviene con su carácter de particular ejerce un dominio privado.

Para este trabajo es muy importante esta distinción ya que la contabilidad es la técnica de llevar la historia financiera de un patrimonio considerado como una unidad económica, pues bien, cuando los bienes que forman el patrimonio del Estado son considerados financieramente, con objeto de entrar al mercado de cambios, serán objeto de la contabilidad gubernamental, lo cual solamente se logra en determinados casos; forman parte de la misma tanto bienes del dominio privado, como del dominio público.

Los elementos del Dominio Público, son: Sujeto, Objeto, Fin y Régimen Jurídico.

Atendiendo al sujeto, sólo las entidades de derecho público pueden ser titulares del dominio público. Esta titularidad abarca a los organismos descentralizados, cuando algunos bienes del dominio público se han concesionado a los particulares, no se transmite la titularidad de ellos, exclusivamente se otorga el uso de los mismos para beneficio de la colectividad y en sustitución del Estado. Como ya expuse anteriormente, "las concesiones no crean derechos reales; confieren simplemente frente a la administración y sin perjuicio de terceros, el derecho de realizar los usos, aprovechamientos o explotaciones, de acuerdo con las reglas o condiciones que establezcan las leyes". (Artículo 13 de la L.G.B.N.).

Atendiendo al objeto, no sólo las porciones del territorio pueden ser objeto del dominio público, también lo son los inmuebles, derechos, muebles insustituibles, libros raros, piezas arqueológicas, etc.

El fin del dominio público es la utilidad pública, en efecto; los bienes son destinados al uso público ya sea directo o indirecto de los habitantes de la Nación buscando la comodidad común en forma mediata o inmediata.

Los bienes de dominio público están sometidos a un régimen de Derecho Público, su jurisdicción compete exclusivamente a los Poderes Federales. El régimen de Derecho Público es condición sine qua non de la dominicalidad la cual es definida como: "La institución de Derecho Público que rige las cosas, objetivamente de cualquier clase, que correspondiendo su titularidad a una perso-

na jurídica pública, se hallan directamente destinadas a sus funciones". (13)

"Los bienes muebles e inmuebles que forman el dominio nacional, comprende los bienes de las siguientes personas jurídicas públicas:

a) Los bienes de la Federación, b) Los bienes de las entidades Federativas, c) Los bienes de los Territorios Federales, d) Los bienes de los Municipios, e) Los bienes de las instituciones descentralizadas, f) Los bienes del Estado en empresas privadas de economía mixta o empresas privadas de utilidad pública". (14)

Ya expuse que el Estado tiene la obligación de cuidar, vigilar, controlar y preservar los bienes del dominio público; por ello, es que concluí que el régimen al que están sometidos es de Derecho Público. El Poder Federal es representado de acuerdo con el artículo 7o. de la Ley General de Bienes Nacionales, en todas las operaciones por las cuales la Federación adquiera la propiedad, el dominio o cualquier Derecho Real sobre inmuebles, el otorgamiento de concesiones, permisos o autorizaciones, para el uso, aprovechamiento o explotación de los bienes del dominio público, por la Secretaría del Patrimonio Nacional.

I I I

BIENES DEL DOMINIO PRIVADO

Ya expuse que no existe una diferencia de esencia entre bienes de dominio público y de dominio privado. Los bienes del dominio público de la Nación son aquellos que están afectados a la utilidad pública, ya sea por el uso directo del público, o bien por decisiones administrativas; su consecuencia es que están sometidos a un régimen jurídico de Derecho Público, que determina que son inalienables e imprescriptibles, mientras no sean desincorporados por medio de un decreto del Ejecutivo Federal, de esa afectación, siendo éste el titular de ese dominio.

(13) Manuel Balbe.—"Concepto de Dominio Público", Pág. 55.

(14) Serra Rojas, Andrés.—Op. Cit. Pág. 563.

Los bienes del dominio privado de la Nación, son aquellos que no están afectados a la utilidad pública que pertenecen a la Federación por cualquier título, (quien es su titular), pero están sometidos a disposiciones de carácter privado. Por disposición legal son inembargables pero en cuanto a los inmuebles son destinados preferentemente, al servicio de las distintas dependencias del Gobierno Federal, de las entidades federativas, de los municipios o de instituciones públicas o privadas que contribuyan al beneficio colectivo; los muebles serán destinados al servicio de las diversas dependencias que integran la federación considerada en su sentido más amplio.

Es decir, los bienes privados de la Nación lo son por exclusión; los bienes de propiedad federal que no sean de dominio público, serán de dominio privado y pueden ser exclusivamente bienes inmuebles o muebles, mientras que los de dominio público abarca bienes que no tienen esas características como son el espacio aéreo y los pozos submarinos. Mientras que los de dominio privado siempre son valorables en dinero, los de dominio público en ocasiones no lo son, ejemplo: las riquezas minerales del subsuelo territorial, o la de los mares territoriales la plataforma continental, etc.

Es muy importante recordar la definición de bienes inmuebles y de los muebles que hace nuestro Código Civil, ya que dentro de la contabilidad gubernamental se encuentran una serie de bienes inmuebles y muebles que son tanto del dominio público, como del dominio privado.

Por cuanto a los inmuebles por ahora no entraré en materia pero de los muebles sí es conveniente señalar que lo son por naturaleza o por disposición de la ley; por naturaleza son aquéllos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya sea por sí mismos o por medio de una fuerza exterior. El artículo 754 del Código Civil, establece: "Son bienes muebles por determinación de la ley, las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal".

Artículo 755.—"Por igual razón se reputan muebles las ac-

ciones que cada socio tiene en las asociaciones o sociedades aún cuando a éstas pertenezcan algunos bienes inmuebles”.

Debido al constante desenvolvimiento tanto de la industria como del comercio, el Estado se ha visto forzado a intervenir en algunas empresas como socio, formandose así las llamadas empresas de economías mixtas; sin embargo en ocasiones son instituciones de carácter privado que por alguna razón, a veces sin que el Estado se lo proponga, pasan a formar parte de los bienes privados en virtud de que ceden sus acciones por variados motivos, ya sea por adeudos fiscales, donaciones, confiscaciones, compra, etc., las acciones de empresas forman parte del patrimonio de la Nación, siendo del Dominio Privado.

El artículo 58 de la Ley General de Bienes Nacionales expone: “Las adquisiciones de bienes muebles para el servicio de las distintas dependencias del Gobierno Federal, se regirán por la Ley de Inspección de Adquisiciones y demás disposiciones aplicables”.

Y el artículo 59 dice: “Corresponde a la Secretaría del Patrimonio Nacional la enajenación de los bienes muebles de propiedad federal que por su uso, aprovechamiento o estado de conservación no sean adecuados ya para el servicio”. etc.

Concluyo que los muebles por su naturaleza que están formando parte del patrimonio privado de la Nación son aquéllos que están destinados al servicio de las distintas dependencias gubernativas, con el fin primordial de que estén en posibilidades de prestar el servicio público para que fueron creadas; en cierto modo es la habilitación que necesitan para desempeñar sus funciones. Algunos tratadistas dicen que son bienes del dominio privado hasta los lápices y gomas que sirven al Estado; considero que así es en efecto.

En cuanto al régimen jurídico de los bienes del dominio privado son: en lo referente a las tierras y aguas que sean susceptibles de enajenación a los particulares, el Derecho Público, en virtud de que se rigen por la Legislación Federal de Tierras, Bosques, Aguas y demás especiales; esto es con el fin de proteger la transmisión de la propiedad originaria de la Nación a los particulares y como un caso de excepción, al principio general de que

todos los bienes del dominio privado se rigen por normas del Derecho Privado; en lo no previsto, se aplica la Ley General de Bienes Nacionales.

De acuerdo con el artículo 6o. de la L.G.B.N., "los bienes de dominio privado se rigen por el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales en materia común y para toda la República en materia Federal; en las materias que dicho Código no regule, a las disposiciones de carácter general, de policía y de urbanismo, así como a las normas legales referentes al plano regulador vigentes en el lugar de ubicación de los bienes".

Lo expuesto referente a la doble personalidad del Estado, nuevamente se aplica, porque en lo que se refiere a los bienes de dominio privado, el Estado se despoja de su imperio, de su potestad, para igualarse en derechos con sus gobernados, y así en ese plano de igualdad contratar con ellos.

I V

CLASIFICACION QUE HACE LA LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES

Art. 1o.—"El patrimonio nacional se compone:

- I.—De bienes de dominio público de la Federación, y
- II.—De bienes de dominio privado de la Federación".

Art. 2o.—"Son bienes de dominio público:

- I.—Los de uso común;
- II.—Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto y quinto y 42, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- III.—Los enumerados en la fracción II del artículo 27 Constitucional, con excepción de los comprendidos en la fracción II del artículo 3o. de esta Ley;
- IV.—El suelo del mar territorial y el de las aguas marítimas interiores;

- V.—Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos conforme a la Ley;
- VI.—Los monumentos arqueológicos, históricos y muebles declarados por la Ley artísticos, muebles e inmuebles de propiedad Federal;
- VII.—Los terrenos baldíos y los demás bienes inmuebles declarados por la Ley inalienables o imprescriptibles;
- VIII.—Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar;
- IX.—Las servidumbres cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;
- X.—Los muebles de propiedad federal que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas, manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de esos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes de tipo de la flora y fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos; las fongrabaciones, películas, archivos fotográficos, cintas magnetofónicas, y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos;
- XI.—Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artísticas incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación o del patrimonio de los organismos descentralizados, cuya conservación sea de interés nacional”.

Este ordenamiento ante la confusión existente en la fracción V, aclaró la situación de los bienes inmuebles de dominio público en el artículo 23.—“Están destinados a un servicio público, y por tanto se hallan comprendidos en la fracción V del artículo 2o.:

- I.—Los palacios de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de la Federación;
- II.—Los inmuebles destinados a las Secretarías, Departamentos de Estado y sus Dependencias;
- III.—Los inmuebles destinados a las oficinas y dependencias de los Poderes Legislativo y Judicial;
- IV.—Los predios rústicos directamente utilizados en los servicios de la Federación;
- V.—Los establecimientos fabriles administrados directamente por el Gobierno Federal;
- VI.—Los inmuebles propiedad federal destinados al servicio de los gobiernos de los Estados, Municipios y Territorios Federales, dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- VII.—Los inmuebles que constituyen el patrimonio de los organismos públicos de carácter federal, con la salvedad que indica el artículo 25, mientras no hayan sido objeto de un acto voluntario de enajenación, con arreglo a las leyes, por virtud del cual se transmita su dominio a personas de derecho privado;
- VIII.—Cualesquiera otros inmuebles adquiridos por procedimientos de derecho público diverso de los señalados en la fracción II del artículo 3o. de esta Ley”.

Cualesquier otro bien inmueble no destinado al servicio público y que no esté mencionado en el artículo anterior será por lo tanto de dominio privado; en consecuencia éstos lo son por exclusión.

Los bienes que forman el patrimonio de la Nación son registrados en forma de estadística por la Secretaría del Patrimonio Nacional, quien de acuerdo con la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado (15) en su artículo 7o. establece: “A la Secretaría del Patrimonio Nacional corresponde el despacho de los

(15) Ley de Secretarías y Departamentos de Estado. D. O. del 24-XII-1958, que entró en vigor el 18 de Enero de 1959.

siguientes asuntos: I.—Poseer, vigilar, conservar o administrar los bienes de propiedad originaria, los que constituyan recursos naturales renovables y no renovables y *los de dominio público y de uso común*; los de propiedad federal destinados o no a un servicio público o a fines de interés social o general, siempre que no estén destinados expresamente a otra dependencia”. VII.—“*Proyectar, realizar y mantener al corriente el inventario de los recursos renovables y no renovables, cuando no estén encomendados expresamente a otra Secretaría o Departamento de Estado, y compilar, revisar y determinar las normas y procedimientos para los inventarios de bienes y recursos que deban llevar otras Secretarías o Departamentos de Estado*”; XI.—“Tener a su cargo el registro de la propiedad federal, y *elaborar y manejar el inventario general de los bienes de la Nación*”; XVIII.—“*Llevar el catastro petrolero y minero*”.

Se desprende que toca a la Secretaría del Patrimonio Nacional llevar el inventario de todo el patrimonio nacional, sea de dominio público, o privado, por disposición expresa, pero como algunos bienes son registrados también dentro de la contabilidad gubernamental, como veremos adelante, sucede que se duplica la tarea de inventariar los bienes que forman el patrimonio de la Nación en algunos casos y en otros la Secretaría del Patrimonio Nacional no cumple con su tarea de “elaborar y manejar el inventario general de los bienes de la Nación”, ya que por ejemplo: dentro del activo del erario existe la cuenta 311400.— Documentos por Cobrar, que se forma por una serie de títulos de crédito a favor del Gobierno Federal. Es de explorado derecho que los títulos de crédito son bienes muebles, sin embargo la Secretaría del Patrimonio Nacional “ni se entera” de la existencia de tales documentos que forman el dominio privado de la Federación; y la Contaduría de la Federación es la encargada de registrarlos, controlarlos y cobrarlos o en su caso, darlos de baja del patrimonio privado de la Nación por incobrables. Es su oportunidad veremos estos problemas con mayor amplitud.

El artículo 18 de la Ley General de Bienes Nacionales explica qué bienes son de uso común:

I.—El espacio situado sobre el territorio nacional;

- II.—El mar territorial, hasta una distancia de nueve millas 16,668 metros), actualmente se amplió por modificación al artículo 27 Constitucional el mar territorial a doce millas (22,224 metros). Se dan una serie de prevenciones para la protección del mar territorial en esta misma fracción;
- III.—Las aguas marítimas interiores;
- IV.—Las playas marítimas;
- V.—La zona marítima terrestre o sea la faja de veinte metros de ancho de tierra firme transitable, continua a las playas del mar o a las riberas de los ríos;
- VI.—Los cauces de las corrientes;
- VII.—Las riberas y zonas federales de las corrientes;
- VIII.—Los puertos, bahías, radas y ensenadas;
- IX.—Los caminos, carreteras y puentes que constituyan vías generales de comunicación;
- X.—Las presas, diques y sus vasos, canales bordos y zanjias construídos para la irrigación, navegación y otros usos de utilidad pública;
- XI.—Diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público;
- XII.—Las plazas, paseos y parques públicos cuya construcción o conservación esté a cargo del Gobierno Federal;
- XIII.—Los monumentos artísticos e históricos y las construcciones levantadas por el Gobierno Federal en lugares públicos para ornato o comodidad de quienes los visiten;
- XIV.—Los monumentos arqueológicos inmuebles; y
- XV.—Los demás bienes considerados de uso común por otras leyes“.

Del análisis de este artículo se desprende que las primeras siete fracciones, por su naturaleza los bienes descritos en ellas no

son contabilizables, por no poderse calcular su monto en dinero en la mayoría de los casos; por otro lado por razones de seguridad pública y política, aún cuando algunos bienes descritos en esas fracciones pudiesen entrar al mercado de cambios, no se valorarían y mucho menos se enajenarían.

Las demás fracciones describen bienes que de acuerdo a su naturaleza tienen un valor intrínseco y de mercado por lo cual se encuentran todos aquellos que se efectuaron desde 1926 a la fecha dentro de la contabilidad gubernamental en el renglón de activo denominado como Cuentas de inventario.

Es prudente hacer la aclaración que la fracción XIV, que se refiere a monumentos artísticos e históricos, así como a los monumentos arqueológicos, no se encuentran dentro de la contabilidad gubernamental, por no ser valorables económicamente; sin embargo de los primeros, los que han sido efectuados, construídos o adquiridos de 1926 a la fecha sí están registrados dentro de las cuentas de inventario, ejemplo: la estatua en honor del General Francisco Villa, que se encuentra instalada en la Glorieta "Riviera", es un monumento artístico de carácter histórico y sí está dentro de la cuenta 410600. Bienes Inmuebles Nacionales, subcuenta 410601.—Bienes del Dominio Público.

Otro ejemplo: El templo denominado de "La Purísima", construído en la Plaza del mismo nombre en la Ciudad de Monterrey, N. L. en el año de 1957, se encuentra registrado en la misma cuenta, pero en la subcuenta 410603.—Templos y sus anexos.

Como ejemplos de bienes de esta índole que no se registran tenemos la Columna de la Independencia que se terminó de construir en el año de 1910 para las celebraciones del centenario de la iniciación de la lucha por la Independencia Nacional; las Pirámides de Teotihuacán que es un monumento arqueológico que tiene un valor histórico pero no económico, etc.

El artículo 19 de la L.G.B.N. establece: "todos los habitantes de la República pueden usar de los bienes de uso común, sin más restricciones que las establecidas por las Leyes y los Reglamentos Administrativos". Es decir los bienes del dominio público, serán de uso común cuando todos los miembros de la co-

munidad puedan hacer uso de ellos; sin embargo, "para el aprovechamiento especial de ellos, se requiere concesión otorgada con las condiciones y requisitos que establezcan las leyes".

Los demás artículos de la Ley que analizo hasta el treinta y cinco se refieren a la clasificación y régimen de los bienes del dominio público, señalándose entre otros, el régimen de control de los templos, de los inmuebles, etc.

Concluyo que los bienes del dominio público que de acuerdo a su naturaleza no sean susceptibles de ser propiedad de los particulares, o bien su construcción sea anterior al año de 1926, no están dentro de la contabilidad gubernamental; aquellas construcciones que se han efectuado a partir de entonces, sí están contabilizadas dentro de las cuentas que componen el grupo del activo denominado "CUENTAS DE INVENTARIO".

El motivo de que se registran los bienes construídos a partir de 1926, ya lo expuse en el capítulo de antecedentes históricos y consiste en que fue en octubre de 1926, cuando el Departamento de Contraloría, que era quien llevaba la contabilidad gubernamental en ese entonces emite las "Instrucciones Relativas a la Contabilidad Federal", donde se explicó pormenorizadamente la nueva forma en que se cumpliría la obligación de llevar la contabilidad de la Hacienda Pública Federal.

Se empezó por delimitar la función de la contabilidad gubernamental y se dijo que son dos: 1.—La determinación del activo y del pasivo de la Nación, estableciéndose que la diferencia entre ambos, representa a la Hacienda Pública, esto es; la Hacienda Pública equivale dentro de la contabilidad mercantil al renglón de Capital; y 2.—Registrar y demostrar el cumplimiento de la ley de ingresos y del presupuesto de egresos.

En la actualidad al cierre de la cuenta pública del ejercicio fiscal de 1968, que es la última que se ha elaborado, aún se están depurando cuentas de activo que pertenecen o se originaron en el ejercicio fiscal de 1934; es decir únicamente se ha depurado ocho años de 1926 a 1933, cargándose aún con partidas de hace 36 años que no se han podido aclarar y depurar, ello es por razón de la falta de agilidad en el procedimiento que es un sistema centrali-

zador y por tal carece de funcionalidad en la actualidad en que la contabilidad moderna ha avanzado a pasos agigantados; pero por negligencia o porque los representantes del Poder Ejecutivo no le han dado la importancia debida, no se han avocado a la solución del problema que representa el llevar una contabilidad con evidente atraso, por lo cual no se cumple con la finalidad de la contabilidad que consiste en dar información fehaciente y veráz de la situación financiera que guarda el erario federal.

El artículo 30. de la Ley General de Bienes Nacionales enumera los bienes que forman el patrimonio privado de la Nación y dice: "Son bienes de dominio privado:

- I.—Las tierras y aguas no comprendidas en el artículo 20. de esta Ley, que sean susceptibles de enajenación a los particulares;
- II.—Los nacionalizados conforme a la fracción II del artículo 27 Constitucional, que no se hubieren construídos o destinados a la administración, propaganda o enseñanza de un culto religioso;
- III.—Los bienes ubicados dentro del Distrito y Territorios Federales considerados por la legislación común como vacantes;
- IV.—Los que hayan formado parte de corporaciones u organismos de carácter Federal que se extingan;
- V.—Los bienes muebles al servicio de las dependencias de los Poderes de la Unión no comprendidos en la fracción X del artículo anterior;
- VI.—Los demás inmuebles y muebles que por cualquier título jurídico adquiera la Federación".

Los inmuebles de dominio privado son regulados por esta Ley en el capítulo tercero, que abarca los artículos del 36 al 56, en cuanto fija las normas de enajenación; dice a quiénes se debe enajenar, el procedimiento de avalúo, notarios que deben intervenir, señala que estos inmuebles nos inembargables. que se pue-

den vender a plazos no superiores de diez años, y el pago inicial no puede ser menor del 25%, etc.

Los muebles del dominio privado son regulados por el capítulo cuarto y son los artículos 57 al 82 los encargados de esta regulación señalan cómo se adquieren, cómo se registran, quiénes los registran, cómo se enajenan, donan, etc.

Ya expuse la forma de regulación jurídica de estos bienes que forman el dominio privado de la Nación. Por cuanto a la forma de su contabilización es de variada secuencia, puesto que todos los bienes que detalla este artículo por su naturaleza pueden formar parte de los patrimonios particulares, con excepción de la primera fracción todos los demás son registrados dentro de la contabilidad gubernamental, pero es de importancia notar que la última fracción dá el margen y la pauta jurídica para la adquisición y control de una serie de bienes que forman parte del activo del erario, del activo de administración, y del activo de inventarios que son los tres grupos de cuentas de esta naturaleza que forman el Balance General de la Hacienda Pública Federal.

Otra característica entre dominio público y privado es que mientras que los primeros necesitan de un Decreto para ser desincorporados, los segundos libremente el Ejecutivo Federal comercia con ellos, los adquiere, enajena, dispone, etc.; esto es lógico, porque el activo circulante de la Federación que se compone de una serie de bienes realizables, fondos monetarios, documentos por cobrar, etc., son parte del dominio privado y si estuviesen sujetos a un Decreto de desincorporación para sus múltiples y variados trámites, esta situación sólo haría engorroso y, embarazoso los trámites financieros nacionales inclinándome a concluir que de ser así sería imposible llevar con agilidad las transacciones de carácter financiero tanto entre otras entidades federativas, como con los particulares.

Es de público conocimiento que actualmente es dificultoso y tardado el obtener el pago que debe hacerse con cargo a la cuenta de presupuesto correspondiente, por el cobro de por ejemplo; sueldos atrasados de algún funcionario público, dotaciones para las constructoras que realizan diversas obras, pensiones, etc., por

un sinnúmero de requisitos que deben llenarse; si a todo ese trámite burocrático le agregamos que para cada pago, que indudablemente es una merma al patrimonio privado, (aún cuando se transforme en un servicio obtenido o por obtener que puede o pudo ya incrementar el acervo patrimonial), se siguiera el criterio de protección exagerada, se imposibilitaría las transacciones comerciales del Gobierno Federal, pudiéndose dar el caso de que los particulares no quisieron contratar con el Estado.

Es conveniente recordar que lo aplicable a los inmuebles de dominio público en cuanto a la fecha de registro, esto es, desde 1926 a la fecha, se asigna por igual a los del dominio privado, por las razones ya expuestas.

V

NUESTRA CONSTITUCION

Nuestra Constitución hace una relación y sienta las bases de la propiedad, tanto privada como de la Nación; la Ley General de Bienes Nacionales, se funda como las demás leyes en nuestra constitución, pero ésta como es lógico y natural, solo dá bases y consagra derechos en forma general, siendo las leyes orgánicas las encargadas de cumplir con los preceptos constitucionales. En lo referente a la propiedad originaria de las tierras y aguas que están dentro de nuestro territorio nacional, así como las modalidades y restricciones a la propiedad particular, y lo referente a la propiedad nacional, es la Ley General de Bienes Nacionales la que regula estas cuestiones, siendo por tanto en esta materia la Ley Orgánica.

Este artículo, (el 27 constitucional de que hablé en el párrafo anterior), consagra la titularidad originaria de la Nación en lo que a tierras y aguas se refiere, crea la propiedad privada, habla de la Nación. Pero este concepto es de carácter eminentemente sociológico: para efectos del Derecho Constitucional significa o se equipara al pueblo, sin embargo en ocasiones encontramos el término Nación como sinónimo de todos los habitantes del País.

Es sin embargo en este último sentido en que se expresa dicho

término en el artículo 27 constitucional; ahora bien, los habitantes del país son representados por la institución pública que conocemos como Federación, siendo en consecuencia los términos Nación y Federación, en lo referente a este tema, sinónimos, como representantes del conglomerado humano, quienes detentan originariamente la propiedad de las tierras y aguas nacionales, para luego crear las diversas formas de propiedad privada, siendo en consecuencia la Federación el órgano máximo de nuestra forma de Gobierno.

En resumen es la Nación (Federación), quien originariamente detenta la propiedad de las tierras y aguas que se encuentran dentro de los límites del territorio nacional, teniendo facultad de transmitir el dominio a los particulares, creando la propiedad privada, con las limitaciones y modalidades que crea conveniente para la seguridad interna y externa de la misma. La propiedad originaria tanto de las tierras y aguas se entiende hacia arriba como hacia abajo, es decir el espacio aéreo, con la sola limitación que imponen las modalidades del Derecho Internacional Público, Por lo que hace al mar territorial se limita también por el campo del Derecho Internacional, sin embargo hacia abajo no existe limitación siendo por tanto campo propicio para un estudio de esa materia.

Este artículo 27 constitucional es de hondo significado tanto social como político, siendo su importancia de verticalidad profunda, puesto que de él emanan una serie de ordenamientos jurídicos de trascendencia fundamental en nuestra Patria: El Derecho Agrario; en cuanto al subsuelo el Derecho Minero y Petrolero; por lo que se refiere al espacio aéreo en cuanto a la transmisión de las ondas hertzianas, la Ley de Radio y Televisión; la Ley General de Bienes Nacionales en cuanto a la propiedad nacional de sus bienes; dá las bases para las expropiaciones, figura jurídica de imperio del Estado por virtud de la cual se sustraen los bienes que detentan las personas particulares, por causas de utilidad pública y mediante indemnización, crean también la figura jurídica de las concesiones para la explotación por medio de los particulares de los bienes del dominio público o de uso común, etc.

El párrafo cuarto del artículo 27 constitucional establece: "Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraígan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizados como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos, y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional".

Este párrafo determina la dominicalidad de los bienes que son del dominio público por naturaleza y constituyen el conjunto de bienes naturales no renovables. Para su uso y explotación es que se creó la figura de la concesión que se define como "la entrega que hace la Nación a las personas ya sean privadas o públicas del derecho a realizar los usos, aprovechamientos o explotaciones, sin perjuicio de terceros, y de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes de los bienes del dominio público". Se observa que no se crean derechos reales, simplemente el derecho al uso, aprovechamiento o explotación a condición de no causar perjuicios a los terceros. En la Ley General de Bienes Nacionales, se dan las bases generales para el otorgamiento y rescate de las concesiones en los artículos del 10 al 16.

El artículo 27 constitucional en su párrafo sexto establece la prohibición de que los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos, así como el petróleo no son materia de concesiones y su explotación y aprovechamiento se reserva a la Nación: "Tratándose del petróleo y de los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos no se otorgarán concesiones ni contratos, ni subsistirán los que se hayan otorgado, y la Nación llevará a cabo la explotación de esos productos, en los términos que señale la ley reglamentaria respectiva". Esta explotación se lleva a cabo por medio de la em-

presa descentralizada "Petróleos Mexicanos", que está regida por la "Ley Reglamentaria del artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo" (D.O. del 29-IX-1958), y el "Reglamento de la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo". (D. O. del 25-VIII-1959).

El párrafo quinto del artículo 27 Constitucional, nos habla de otros bienes del dominio público: "Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanentemente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los rios y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas, en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzados por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un País vecino o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un País vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fije la ley. Las aguas del subsuelo pueden libremente ser alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos, el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aun establecer zonas vedadas al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos; pero si se loca-

lizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados”.

Se señalan otros bienes del dominio nacional en el artículo 42 fracción IV Constitucional y que dice: “El territorio Nacional comprende: IV.—La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes”.

Todos estos bienes no son en principio objeto de la contabilidad gubernamental. En forma indirecta se encuentran algunos bienes incluidos, pero sólo los bienes de que forman los recursos no renovables. Las aguas no están dentro de la contabilidad en ningún momento.

Los recursos no renovables que están indirectamente contabilizados son el petróleo, en efecto: dentro del activo del erario existe la cuenta 211900.—Patrimonio Preferente de Petróleos Mexicanos.—Aportaciones del Gobierno Federal, con Derecho a Retiro; también la 213600.—Patrimonio de Petróleos Mexicanos, la cual en el año de 1968, desapareció para quedar subsumida dentro del rubro “Patrimonios de Organizaciones descentralizadas”.

En lo referente a las minas dentro de este grupo de cuentas existe la número 213900.—Patrimonio de la Comisión de Fomento Minero. Así podría seguir ejemplificando, pero se verá con cierta amplitud en el inciso siguiente.

El artículo 27 Constitucional en su fracción II prohíbe a las asociaciones religiosas denominadas iglesias la adquisición, posesión o administración de bienes raíces y capitales impuestos sobre ellos: “los que tuvieren actualmente por sí o por interpósita persona entrarán al dominio de la Nación”. Es decir prohíbe drásticamente a la iglesia la propiedad. Los bienes que poseía en 1917, pasaron de pleno derecho al dominio público, pero el constituyente fue más allá, dio acción popular de denuncia y aceptó la prueba de presunciones como bastante para declarar fundada la misma.

Todos los edificios que pertenecían a los cultos religiosos pasaron de inmediato al dominio directo de la Nación, quien los destinó exclusivamente a los servicios públicos de la Federación

o de los Estados, además estatuyó que: "los templos que en lo sucesivo se erigieren para el culto público serán propiedad de la Nación".

En la Ley General de Bienes Nacionales, se reglamenta lo referente a estas disposiciones por cuanto hace a la propiedad de los templos y sus anexidades en los artículos 33 y 34; en el 35 establece la prohibición de que los funcionarios vivan en los templos, así se desprende de la lectura de tales disposiciones.

Los bienes inmuebles que pertenecen al dominio público, son regulados jurídicamente en forma exclusiva por la jurisdicción Federal en función al artículo 132 constitucional que dice: "Los fuertes, los cuarteles, almacenes de depósito y demás bienes inmuebles destinados por el Gobierno de la Unión al servicio público o al uso común, estarán sujetos a la jurisdicción de los Poderes Federales en los términos que establezca la ley que expedirá el Congreso de la Unión; mas para que lo estén igualmente los que en lo sucesivo adquiera dentro del territorio de algún Estado, será necesario el consentimiento de la legislatura respectiva".

Los templos y sus anexidades de que nos habla la fracción II del artículo 27 Constitucional y los artículos 33 y 34 de la Ley General de Bienes Nacionales, son registrados dentro de la contabilidad gubernamental a precio del costo de construcción a partir del año de 1926, por las razones que ya expresé con anterioridad, entre el grupo de cuentas denominado "DE INVENTARIOS" el registro es directo en la cuenta número 410600.— Bienes inmuebles nacionales; subcuenta número 410603.— Templos y sus anexidades.

Como se observa la técnica contable en materia gubernamental dentro de nuestro medio es complicada, en virtud de no seguir un lineamiento previamente establecido y existir duplicidad de funciones en el registro, ya que por una parte tanto la Ley General de Bienes Nacionales, como la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, ordenan que sea la Secretaría del Patrimonio Nacional la que se encargue del inventario de los bienes muebles e inmuebles que forman el patrimonio nacional. Esta Secretaría hace el registro a valor de avalúo que efectúa la Co-

misión de Avalúos de esa Dependencia; en cambio la Contaduría de la Federación los registra a valor de costo de adquisición o de construcción en cuanto a los inmuebles y los muebles al de adquisición. Aquella registra y lleva el inventario perpetuo de los terrenos en que se construyen los bienes inmuebles, mientras que la Contaduría de la Federación no registra el valor de los terrenos sobre los que se hacen construcciones; además esta última cuando registra la enajenación lo hace a precio de avalúo, por lo que queda una diferencia en libros que puede ser de más o de menos según el caso. En el momento de la enajenación en sí, registra otro precio que es el de venta; aun cuando por regla general es concurrente con el de avalúo, en ocasiones se presenta el caso de que sea superior o menor.

Se entiende por Hacienda Pública: "el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo". (16)

En otras palabras, la diferencia que existe entre el activo y el pasivo en la contabilidad gubernamental, es el importe de la Hacienda Pública y representa el acervo valorado de bienes de propiedad del Gobierno Federal destinados al servicio público.

Se considera que todos los bienes, sean de patrimonio privado o del dominio público, están destinados al servicio público en beneficio de los habitantes de la Nación, quienes contribuyen para ello, mediante ciertas cargas que impone el Estado unilateralmente y que se denominan impuestos en forma principal.

Los ingresos del Estado son establecidos anualmente por la Ley de Ingresos de la Federación que expide el H. Congreso de la Unión, con fundamento en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución.

El presupuesto de gastos de la Federación también es anual y es expedido por la Cámara de Diputados en forma exclusiva, en función a la fracción IV del artículo 74 Constitucional, mu-

(16) Flores Zavala Ernesto.—"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Tómo I, Tercera Edición. Pág. 19.

cho se ha discutido esta atribución exclusiva de la Cámara de Diputados, pero lo cierto es que los diputados son los representantes del pueblo ante la Federación, es por ello que teóricamente el pueblo es el que "gasta" los ingresos nacionales.

Dentro de este presupuesto de egresos se encuentran proyectos y aprobaciones para realizar obras diversas que acrecentan el acervo del Patrimonio Nacional, por ejemplo: los parques, jardines, carreteras, caminos, edificios públicos, museos, obras hidráulicas, etc., los que son construidos o adquiridos por diversos medios por la Federación o alguna de sus dependencias en el sentido más amplio de la concepción.

Cuando esto ocurre se afecta dentro de la contabilidad gubernamental la cuenta de gastos que se decretó, pudiendo cuando se trata de la construcción de un bien público abarcarse uno o más ejercicios fiscales.

Cuando la obra es terminada, forma parte de la contabilidad del erario, dentro del grupo denominado "Cuentas de inventario". Dentro de los renglones se lleva un auxiliar por cada construcción u obra terminada y se clasifica dentro de la Dependencia que la realizó, bien que se trate del Poder Legislativo, Judicial o las dependencias del Ejecutivo, Procuraduría, etc.

Estas dependencias dan aviso de la realización de la obra y su costo a la Secretaría del Patrimonio Nacional para que a su vez ésta lleve el registro y control de la misma de ahí en lo sucesivo, por lo cual es evidente que se duplica el registro: por una parte lo controla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la Contaduría de la Federación y por otro la Secretaría del Patrimonio Nacional que lo registra en forma estadística o registro unitario; así se expresa en el artículo 7o. de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, al igual que en la Ley General de Bienes Nacionales.

El objeto de que esta Secretaría lleve ese control, es el de saber en un momento determinado los recursos naturales y no naturales con los que cuenta la Nación.

El control de la Secretaría del Patrimonio Nacional es más

completo, por abarcar bienes que por su naturaleza no forman parte de la contabilidad gubernamental.

En conclusión, aun cuando en parte se duplica el registro, esto es beneficioso por existir un doble control sobre algunos bienes; por otra parte las funciones que efectúa la Secretaría del Patrimonio Nacional, complementa a los registros de la contabilidad gubernamental, puesto que aquella hace el control por medio de avalúos que practica, mientras que ésta solamente cuando realiza o adquiere los bienes. El fenómeno también es a la inversa, porque existen bienes que por su naturaleza no controla la Secretaría del Patrimonio Nacional. Vr. Gr.: las acciones de Instituciones de Crédito o las cuentas de caja; remesas en numerarios, documentos por cobrar, etc.

La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación (17), establece la organización de la contabilidad gubernamental en su artículo 37.— “En la contabilidad de la Federación se establecerán las cuentas necesarias para conocer de una manera concreta, en el curso de cada ejercicio fiscal, el resultado de la ejecución de la Ley de ingresos del ejercicio de presupuestos de egresos y la incidencia particular de estos resultados en el *BALANCE DE LA HACIENDA PUBLICA*”.

Se concluye de tal ordenamiento jurídico que solamente por medio de un ordenamiento legal existirá la contabilidad, lo que es una prueba más de que sí es necesario incluir este elemento dentro de la definición de contabilidad. Por otra parte es la ley la que organiza la propia contabilidad gubernamental; por lo tanto las cuentas o grupos de cuentas de la contabilidad, son las que representan la ejecución de la Ley de Ingresos.

El catálogo de cuentas de la Contaduría de la Federación es la numeración contable de la Ley de Ingresos, ejemplo: para 1970 el catálogo dispuso como 120100.— Impuesto sobre la renta, 120200.— Impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales, 120300.— Impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios indus-

(17) Boletín Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Núm. 3. Tómo X. Pág. 388 y sig.

triales, 120400.—Impuesto federal sobre ingresos mercantiles,
120500.—Impuesto federal sobre egresos, 120600.—Impuesto del timbre, etc.

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1970. (D. D. del 30-XII-1969), establece en su artículo 1o.—“En el ejercicio fiscal de 1970, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran”: I.—Impuesto sobre la renta (1201 número de catálogo), II.—Impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales (1202 número de catálogo), III.—Impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales (1203 número de catálogo), etc.

El presupuesto de egresos se enumera en forma análoga 110301. Legislativo. 110302. Presidencia de la República. 110303. Judicial. etc.

El presupuesto de Egresos de la Federación que regirá durante el año de 1970 (D. O. 31-XII-1969), establece en su artículo 1o. “El presupuesto de Egresos de la Federación, que regirá durante el año de 1970, se compone de las siguientes partidas:

I.—Legislativo \$85,849,000.00; II.—Presidencia de la República \$36,145,000.00; etc.

En conclusión el Patrimonio Nacional es el activo de la Nación, el cual por disposiciones legales unas veces se registra y otras veces no se registra, bien porque su naturaleza no lo permita o porque su valor histórico o arqueológico lo impida; además porque no existe un control contable en algunos casos. (antes del año de 1926 que fue cuando se reorganizó la contabilidad gubernamental).

VI

BIENES QUE SE REGISTRAN DENTRO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Ya he expuesto cuando analicé algunas disposiciones legales de la Ley General de Bienes Nacionales, qué bienes se encuen-

tran dentro de la contabilidad gubernamental, igual efectué con el análisis de los preceptos respectivos de la Constitución; sin embargo existen bienes que están conceptuados como formando parte del patrimonio de dominio privado de la Nación y que se encuentran comprendidos dentro de la fracción VI del artículo 3o. de la L. G. B. N.

El activo de la contabilidad gubernamental se encuentra dividido en: "Activo de Erario", "Activo de Administración" y "Activo de Bienes de Inventario", en conjunto son aproximadamente 125 cuentas de mayor las que integran estos tres activos, por lo cual sería ocioso detallarlas en esta parte por lo que nombraré algunas de las más importantes; de cada grupo a guisa de ejemplo:

211100.—Inversiones realizables.— representa bienes del dominio privado de la Nación y registra valores de renta fija o variable de Instituciones Bancarias, Industriales, Mercantiles, Empresas de Transportes, Negociaciones Agrícolas y valores diversos.

211300.—Fideicomisos. Bienes de dominio privado de la Nación.

213100.—Acciones de Instituciones Bancarias. Son Bienes de Dominio Privado y representa la cuenta a las acciones de las Instituciones Nacionales de Crédito, tales como el Banco de México, S. A., Bco. Nal. de Crédito Agrícola, S. A., etc.

211800.—Empresa de los Ferrocarriles Nacionales de México, S. A., (Sic). Dominio Privado de la Nación. Dentro de las cuentas del activo del erario se manejan las inversiones que hace el Gobierno Federal y los Patrimonios de los Organismos tanto descentralizados como de participación estatal o que simplemente son de su propiedad, a las que le ha dado estructura de sociedades anónimas.

Dentro de este mismo grupo existe una subdivisión denominada "Cuentas de Activo del Erario en Depuración", en donde existen cuentas que se están depurando desde 1934, lo que refleja la falta de agilidad en la información por el atraso en que se encuentran estas cuentas y en algunos casos la falta de atención que en ellas ponen los encargados de estos menesteres.

Las cuentas de activo de administración, representa el activo circulante de la Hacienda Pública, todas sus cuentas contienen bienes del dominio privado de la Nación tales como: "Cuentas de Caja", "Remesas en Numerario", "Existencias en Poder de Oficinas del Servicio Exterior Acreditadas ante Gobiernos de Países que Prohíben la Exportación de Divisas", "Instituciones de Crédito autorizadas para el cobro de Impuestos", "Servicio Telegráfico Internacional", etc., existen cuentas de 1945 que aún se están aplicando en estos renglones.

También se cuenta con un grupo de "Depuración", pero aquí encontramos cuentas que están en esa situación desde el año de 1932.

Bienes que forman el activo dentro del grupo de "Bienes de Inventario"; aquí sí existen bienes del dominio público registrados en forma directa, están en la cuenta de Balance: "Bienes inmuebles de la Nación", subcuentas "Bienes del Dominio Público" y "Templos y sus anexidades", también existe la cuenta de "Colecciones científicas, artísticas y literarias"; las demás cuentas representan bienes del dominio privado de la Nación dentro de las cuentas de: "Almacenes", "Construcciones en Proceso", "Semovientes", "Mobiliario y equipo", "Armamentos", (cuenta que representa los de las diversas dependencias gubernamentales, exceptuando los del Ejército y Marina), "Adquisiciones de bienes de inventario pendientes de conciliar", etc.

También se cuenta con el grupo de inventarios en Depuración pero a diferencia de los otros grupos aquí solamente son dos cuentas: "Diferencia entre ingresos por enajenaciones y bajas en el inventario pendientes de conciliar hasta 1948" y "Construcción de Caminos a cargo del Banco Nacional Hipotecario Urbano y de Obras Públicas, S. A. pendientes hasta 1953".

De los ejemplos expuestos se desprende que la propia denominación de las cuentas de mayor nos dan la pauta de los registros y de ahí mismo concluimos si son bienes del dominio privado o público.

V I I

ALGUNAS FUNCIONES DE LA SECRETARÍA DEL PATRIMONIO NACIONAL EN RELACION AL REGISTRO DE LOS BIENES QUE FORMAN EL PATRIMONIO NACIONAL

El artículo 7o. de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado (18), determina qué funciones y cuales negocios despacha la Secretaría del Patrimonio Nacional.

Frac. I.—“Poseer, vigilar, conservar o administrar los bienes de propiedad originaria, los que constituyan recursos naturales renovables y no renovables y los de dominio público y de uso común; los de propiedad Federal destinados o no a servicios públicos o a fines de interés social o general, siempre que no estén encomendados expresamente a otra dependencia”.

Frac. IV.—“Compilar y ordenar las normas que impongan modalidades a la propiedad privada, dictadas por el interés público”.

Frac. VII.—“Proyectar, realizar y mantener al corriente el inventario de los recursos renovables y no renovables cuando no están encomendados expresamente a otra Secretaría o Departamento de Estado, y compilar, revisar y determinar las normas y procedimientos para los inventarios de bienes y recursos que deban llevar otras Secretarías o Departamentos de Estado”.

Frac. VIII.—“Mantener al corriente el avalúo de los bienes nacionales y reunir, revisar y determinar las normas y procedimientos para realizarlo”.

Frac. IX.—“Proyectar las normas y, en su caso, celebrar los contratos relativos al mejor uso, explotación o aprovechamiento de los bienes Federales, especialmente para fines de beneficio social”.

La Ley General de Bienes Nacionales, (19) en su capítulo

(18) Manual de Organización del Gobierno Federal.—1969-1970 Editado por la Secretaría de la Presidencia. Pág. 66 y sig.

(19) Ley General de Bienes Nacionales. D. O. 30.I-1969. pp. 3 y sig.

sexto establece una serie de funciones a la mencionada Secretaría del Patrimonio Nacional, como sigue:

Art. 73.—“La Secretaría del Patrimonio Nacional tendrá a su cargo elaborar el catálogo y el inventario general de los bienes y recursos de la Nación y mantenerlo actualizado, a cuyo efecto compilará, revisará y determinará las normas y procedimientos para los inventarios de bienes y recursos que deban llevar las dependencias del Gobierno Federal”.

Art. 74.—“Las Dependencias del Gobierno Federal deberán proporcionar a la Secretaría del Patrimonio Nacional, cuando ésta lo solicite, copia de los inventarios de bienes y recursos propiedad de la Nación que posean o administren. Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal y cualquier entidad pública o privada o particular, que, por cualquier concepto, posea o administre bienes o recursos de la Nación estarán obligados a proporcionar los datos correspondientes a dicha Secretaría, para los fines señalados”.

Art. 75.—“La Secretaría del Patrimonio Nacional concentrará sistematizará y catalogará los datos mencionados en el artículo anterior, y con ellos elaborará el catálogo e inventario a que se refiere el artículo 73”.

“Las dependencias del Gobierno Federal, los organismos públicos, las empresas de participación estatal, las entidades públicas o privadas y los particulares deberán proporcionar a la Secretaría del Patrimonio Nacional los informes y datos que ésta les solicite, para mantener actualizado el catálogo e inventario”.

Art. 76.—“El catálogo e inventario a que se refiere este capítulo comprenderá todos los datos físicos, documentos e informes necesarios para la plena identificación de los bienes y recursos de la nación, en los términos del reglamento que al efecto se expida”.

Estas funciones la Secretaría del Patrimonio Nacional las realiza por los departamentos y dependencias siguientes:

A) *Subsecretaría de Recursos Naturales no Renovables.*

Planifica, dirige y controla la resolución y ejecución de los asuntos de carácter técnico de la Secretaría en materia de recursos naturales no renovables, atendiendo especialmente a la vigilancia y conservación de los que corresponda en dominio directo a la Nación; la proyección y ejecución del inventario de estos últimos y la compilación, revisión y determinación de las normas y procedimientos para regir ese inventario, así como para las autorizaciones, concesiones y permisos para la vigilancia, uso o explotación de los recursos naturales no renovables y otorgar las concesiones o autorizaciones cuando esas funciones correspondan a la Secretaría.

Algunos ejemplos de esas actividades las tomé del informe anual que rinde esa Secretaría de fecha 31 de Agosto de 1968, informe que ha sido el último publicado, el cual abarca el período comprendido del 1o. de Septiembre de 1967 a la fecha mencionada arriba.

“**FIERRO.**—En las Truchas, Mich., terminó el informe de los trabajos de geología, magnometría y gravimetría, llegando a la conclusión de que dicho yacimiento cuenta con 131,550 toneladas de mineral, con ley promedio 53.21% de fierro”.

“**CARBON.**—Con los barrenos de diamante perforados hasta la fecha en la cuenca de Adjuntas en el Estado de Coahuila, se han cubicado 10 millones de toneladas de carbón coquizable”.

“**COBRE.**—Se continuaron los trabajos de explotación en el Distrito de Nacozari en el Estado de Sonora, habiendo sido posible estimar reservas del orden de 104 millones de toneladas con ley promedio de 0.7% de cobre”.

“**ORO Y PLATA.**—En el distrito minero de Guanaceví, Dgo., se continuó el muestreo sistemático de las minas, permitiendo aumentar las reservas totales en 98,150 toneladas con leyes superiores a los 500 gramos de plata y un gramos de oro por tonelada”

B) Comisión de Avalúos de bienes nacionales.

Practica avalúos de bienes nacionales por naturaleza o por disposición legal, en los que sea parte una dependencia, organismo o empresa del Gobierno Federal y supervisa los avalúos que le sean sometidos por otras autoridades.

"Del 1o. de Septiembre de 1967 al 31 de Agosto de 1968, la Comisión practicó 1941 avalúos, que en conjunto alcanzaron un valor de 601.9 millones de pesos. Por venta de terrenos a colonos precaristas y para inmuebles afectados por la ejecución de obras públicas, la Comisión, a solicitud de diversas dependencias gubernamentales, llevó a cabo 1,479 avalúos, con valor de 50.5 millones de pesos.

Asimismo, a petición de algunas dependencias del Ejecutivo se emitieron 226 dictámenes valuatorios para la compraventa de inmuebles con valor de 190 millones de pesos, y a solicitud de diversos organismos descentralizados se practicaron 228 avalúos para la compraventa de inmuebles con valor de 286.5 millones de pesos. Los avalúos realizados por encargo de particulares fueron ocho y arrojaron un valor conjunto de 74.9 millones de pesos".

C) Dirección General de Catastro de la Propiedad Federal.

Lleva el registro de los inmuebles de propiedad Federal. Formula el catálogo de los mismos manteniéndolo actualizado y verifica los datos obtenidos con la realidad en los casos en que se necesite vigilancia de propiedades Federales.

Realiza avalúos ejidales y de justipreciación de rentas, así como lleva el archivo de los planos urbanos y catastrales.

Elabora el programa para formar y mantener el Catastro Nacional y la Carta Catastral de la República Mexicana. Proyecta y formula las normas y procedimientos para el levantamiento del inventario del Patrimonio de Inmuebles y recursos Federales. "De acuerdo con sus funciones esta Dirección desarrolló durante el 1o. de Septiembre de 1967 al 31 de Agosto de 1968, los siguientes trabajos:

a) *Avalúos de bienes inmuebles de la propiedad Federal.*— A los 122 inmuebles con superficie total de 253,064 metros cuadrados situados en la Zona del Valle de México y en el Distrito Federal se les asignó un valor catastral de 316 millones de pesos. En el período la Dirección continuó perfeccionando los procedimientos y las normas a seguir para la valuación de inmuebles.

b) *Registro catastral y vigilancia de la propiedad Federal.*— Se formularon 199 informes respecto al uso y aprovechamiento de inmuebles de propiedad federal; en el Distrito Federal y en la Zona del Valle de México se practicaron 48 levantamientos de predios de propiedad federal que permitieron completar la información necesaria para su adecuado registro y se preparó la edición de un catálogo que incluye, por Estados, los bienes inmuebles propiedad de la Nación.

c) *Apeos y deslindes de inmuebles de propiedad federal.*— La Dirección participó en el deslinde, recepción o entrega de inmuebles localizados en los siguientes lugares: Río de Tecamachalco; zona sur del anillo periférico y Río de la Magdalena; kilómetro 15 de la Carretera México-Gudalajara y Calzada Ermita-Ixtapalapa en el Distrito Federal; San José Iturbide en Guanajuato; Camino Ocotlán-La Barca y Ameca, en el Estado de Jalisco; Río de los Remedios en el Estado de México; Cholula, Pue., y Orizaba, Ver.

d) *Avalúos ejidales y zonas de urbanización de los ejidos.*— Por expropiación ejidal la Dirección practicó avalúos que arrojaron, para una superficie de 6 030-60-23 hectáreas, un valor total de 49.7 millones de pesos. Para la creación de zonas urbanas en predios ejidales, practicó 66 avalúos que arrojaron un valor de 198 millones de pesos. Dichos avalúos cubrieron una superficie de 2 037-18-15 hectáreas. Debe señalarse que, con la urbanización de tales predios ejidales, resultarán beneficiadas 21,257 personas.

e) *Otras actividades.*— Tanto en el Distrito Federal como en el interior del país, la Dirección asignó renta a 84 inmuebles de propiedad particular, que son utilizados por dependencias federales; actualizó los registros catastrales de 120 inmuebles de propiedad federal, e investigó los antecedentes de 25 inmuebles de presunta propiedad federal”.

D) *Dirección General de Bienes Inmuebles.*

Controla y administra los inmuebles del dominio público de la Federación; vigila la conservación y aprovechamiento de los inmuebles federales que no estén expresamente encomendados a otra dependencia del Ejecutivo Federal. Propone la incorporación al dominio público de la Federación de los inmuebles de propiedad Federal necesarios para los servicios públicos. Adopta las medidas administrativas encaminadas a obtener, mantener o recuperar la posesión de los bienes del dominio público.

Controla los bienes inmuebles de dominio privado de la Nación cuando no estén expresamente encomendados a otra dependencia del Ejecutivo Federal, así como celebra los contratos relativos al uso, explotación y aprovechamiento de los inmuebles federales especialmente para fines de beneficio social. Ejerce la vigilancia necesaria para el cumplimiento de dichos contratos; promueve el ejercicio de la acción restitutoria, sobre los actos de enajenación condicional de inmuebles federales del dominio privado y celebra los contratos de arrendamiento sobre los mismos; así como realiza los trámites para reivindicar la propiedad inmobiliaria de la Nación.

En el período del 1o. de septiembre de 1967 al 31 de agosto de 1968, el acervo inmobiliario de la Nación registró 375 altas y 48 bajas, por lo que el número de inmuebles inventariados pasó de 29,766 a 30,093; la superficie de estos últimos asciende a 741,205 hectáreas.

a) *Bienes del dominio público.*—De los bienes inventariados 27,808 corresponden al dominio público, y su distribución es la siguiente; templos, 17,919; inmuebles al servicio de la federación, 8,246; al de gobiernos estatales, 537; al servicio de ayuntamientos, 1,055; y al servicio de organismos descentralizados, 51. En el período se dieron de baja del dominio público 41 predios y se incorporaron 133. Los ingresos por aprovechamiento de inmuebles totalizaron \$505,000.00.

b) *Bienes del dominio privado.*—En una superficie de 111,287 hectáreas se encuentran inventariados, a la fecha, 2,285 bienes in-

muebles del dominio privado, cifra superior en 235 a la captada para el 31 de agosto de 1967. En el período se incorporaron 416 predios y se dieron de baja sólo 181. Por concepto de arrendamiento y ventas se recaudaron 11.3 millones de pesos, cifra muy superior a la de 1.8 millones de pesos registrados en el período anterior.

c) *Zona Federal.*—Para la utilización de la Zona Federal, se otorgaron 160 contratos-concesión, cuya clasificación es: 24 para usos industriales, 106,345.52 m² producto mensual de \$23,907.12; 56 para uso habitacional 30,335.20 m², producto mensual \$5,308.28; 44 para uso comercial 30,696.60 m², producto mensual \$20,268.63; 22 para uso turístico 77,763.07 m², producto mensual \$8,643.97; y 14 para uso agrícola 740,660.99 m², producto mensual \$6,557.72.

d) *Intervenciones.*—Por lo que hace a obras efectuadas en inmuebles del dominio público, se procedió a inventariar las siguientes: construcciones 45; reparaciones 152; y adaptaciones 13. Asimismo, se extendieron 179 autorizaciones previas para obras en templos y se autorizaron 12 demoliciones.

e) *Expropiaciones y reivindicaciones.*—Por causa de utilidad pública, la Dirección intervino en la expropiación de 38 predios con superficie de 105 millones de metros cuadrados, y para trámites reivindicatorios de la propiedad federal, aportó documentos sobre 32 inmuebles”.

E) *Dirección General de Bienes Muebles.*

Organiza y controla todos los movimientos de inventarios de bienes muebles de propiedad federal en el Distrito Federal. Controla las bajas de vehículos propiedad de dependencias, organismos o empresas federales e interviene en concursos y subastas de vehículos; tramita, autoriza, niega o enmienda las solicitudes de movimientos de inventarios de muebles de propiedad federal en el interior de la República y en el servicio exterior; dispone del destino final de los muebles que remitan los Juzgados de Distrito por ser pruebas en procesos terminados; interviene en la autorización de acuerdos Ministeriales o Presidenciales de donaciones de muebles; tramita donaciones a los gobiernos de los Esta-

dos y Municipios; las altas de bienes muebles a las dependencias, organismos y empresas federales.

Interviene en las entregas de oficinas por cambios de titulares y controla las delegaciones de facultades conferidas a Oficinas Federales de Hacienda, Correos y Telégrafos y, Cónsules o representantes diplomáticos, así como revisa las bases legales de estas funciones y propone en su caso enmiendas a reformas. Formula avalúos y convocatorias a subastas de bienes muebles dados de baja por dependencias, organismos o empresas federales y divulga trimestralmente sus informaciones al respecto.

Lleva el registro de las personas físicas o morales contratadas para la conservación de instalaciones, equipos y bienes muebles en general pertenecientes a los Poderes de la Unión, organismos y empresas federales.

“Durante el período del 1o. de septiembre de 1967 al 31 de agosto de 1968, esta Dirección, mediante 5,490 diligencias, supervisó el almacenamiento de bienes muebles dados de baja por las Dependencias del Ejecutivo Federal. Los bienes almacenados en el Distrito Federal alcanzaron un valor de inventario de 25.6 millones de pesos, mientras que los depositados en almacenes foráneos arrojaron un valor de 26.9 millones.

Por inutilización, permuta y causas diversas, la Dirección atendió, en el Distrito Federal 928 solicitudes de baja de bienes muebles con un valor de inventario de 20.3 millones de pesos. Dentro de este campo, la Dirección realizó trabajos tendientes a implantar sistemas ágiles y expeditos para la baja de bienes innecesarios en la operación de las entidades públicas.

Con objeto de abatir los costos de conservación y mantenimiento de vehículos que no estaban en condiciones normales de continuar prestando servicio, la Dirección autorizó la baja de 441 unidades: 209 en el Distrito Federal y 232 en el interior de la República. El valor de inventario de dichas unidades ascendió conjuntamente a 14 millones de pesos.

Por otra parte, bajo el criterio de obtener las máximas ventajas para las entidades públicas la Dirección, previo avalúo, au-

torizó la venta de bienes muebles con valor de 64.9 millones de pesos, cifra que en un 95.3% estuvo constituido por las ventas que llevaron a cabo los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Asimismo, con el fin de evitar mayores deterioros de los bienes almacenados, técnicos visitantes de la Dirección practicaron avalúos y adoptaron las medidas pertinentes para su pronta enajenación.

Debe señalarse, por último, que en el período, bajo la vigilancia de la Dirección, se realizaron 30 subastas que fueron convocadas por medio de los diarios de mayor circulación. De ellas, 16 se efectuaron en el Distrito Federal y 14 en el interior de la República".

F) Dirección General de Métodos y Sistemas.

Estudia las posibilidades y necesidades de mecanización de operaciones con equipos electromecánicos y electrónicos en la solución de rutinas de trabajo y produce estadísticas de las dependencias de la Secretaría y proporciona el servicio de procesamiento de datos que se requieran. —máquinas IBM—.

Formula cuadros comparativos e informativos, así como estadísticas de las adquisiciones de las dependencias, organismos y empresas del Gobierno Federal.

CAPITULO III

REGIMEN FINANCIERO FEDERAL

Introducción.—Derecho Financiero del Estado.—Derecho Tributario.—Contabilidad del Estado.—Derecho Penal Financiero.—Derecho Financiero Internacional.

I

INTRODUCCION

En esta parte expondré la teoría jurídica de las finanzas públicas nacionales, con objeto de señalar la materia de la Contabilidad del Estado o Gubernamental. Finanzas es lo referente a la moneda, las transacciones que con ella se efectúan. Cuando esa riqueza monetaria o cúmulo de transacciones las realiza al Estado, son Finanzas Públicas, en efecto: "Finanzas Públicas es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales". (1) El Régimen Financiero Federal, se compone de un conjunto de principios socio-económicos, políticos y jurídicos que abarca todo el campo de las finanzas públicas nacionales. Para satisfacer su finalidad se auxilia de la Ciencia Económica, de la Ciencia de las Finanzas Públicas y en general de todas las ciencias y principios necesarios para la actividad económica-financiera del Estado. Considero impropio abarcar todos los aspectos del Régimen Financiero Federal, o sean los políticos, sociales, económicos y jurídicos, porque este trabajo tiende solamente al aspecto jurídico; obviamente me referiré a él en especial, dejando los otros aspectos a estudiosos de esas materias.

Brevemente diré que el aspecto económico está comprendido dentro de la Ciencia de las Finanzas Públicas, que se define: "La Ciencia de las Finanzas Públicas tiene por objeto investigar

(1) Flores Zavala, Ernesto.—"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".—Tómo I.—Editorial Porrúa.—México.—Tercera Edición.—Pág. 9.—

las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro Poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que esas riquezas serán utilizadas". (2)

Se desprende que existen dos grandes ramas o divisiones dentro de la Ciencia de las Finanzas Públicas: "Una que se refiere a las reglas que normas la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro Poder Público (Federación, Entidades Federativas, Municipios), y la otra que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos". (3)

"Las Finanzas Públicas son el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales". (4)

Si el aspecto económico del Régimen Financiero Federal se rige por los principios de la Ciencia de las Finanzas Públicas, el aspecto jurídico se encuentra regulado por el Derecho Financiero Público, el cual es: "una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público". (5)

El Derecho Financiero Público, se divide en 1) Derecho Financiero del Estado; 2) Derecho Tributario o Fiscal; 3) Contabilidad del Estado o Gubernamental; 4) Derecho Penal Financiero; y 5) Derecho Financiero Internacional.

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

(2) IBID. Pág. 8.

(3) IBID. Pág. 9.

(4) Shultz and Harris, "American Public Finances".—Pág. 1.

(5) Flores Zavala, Ernesto.—Op. Cit.—Pág. 10.

mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas". (6)

Para Giannini el Derecho Financiero Público "es el conjunto de normas que disciplinan la percepción, le gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos".

Concluyo que el aspecto económico del Régimen Financiero Federal se refiere a la percepción y gasto del caudal económico con que se sustenta el Estado. El aspecto Jurídico regula esa actividad económica, por medio del Derecho Financiero Público, el cual es una rama autónoma del Derecho Público que tiene su propia terminología, día a día tiende a expandir sus alcances, perfeccionando sus principios. Regula la actividad económica nacional y la particular; de la mayor o menor habilidad con que se manejen los aspectos económicos y jurídicos de las Finanzas Públicas, dependerá la mayor o menor riqueza de toda la Nación, de todo el Estado, incluyendo por lógica a los habitantes, puesto que los elementos del Estado son: Pueblo, Gobierno y Territorio.

Cuando la política financiera de un Estado es inestable crea confusión y desconfianza entre sus gobernados produciendo una serie de factores socio-económicos que hace que éstos en su mayoría recurran al fraude fiscal como una amarga reacción en contra de los intereses nacionales. Por ello, en este campo las normas jurídicas son o deben ser determinantes; porque de la mayor o menor seguridad que la administración haga en el manejo de los fondos que aportó el contribuyente depende la seguridad de que éstos harán sus enteros, conscientes de que los mismos serán distribuidos equitativa y diligentemente.

En mi experiencia como auditor he conocido casos en que el contribuyente se preocupa de la problemática económica y financiera nacional, aportando sus impuestos con agrado, cuando ésta es diligente y está encaminada hacia la satisfacción de los servicios públicos en forma justa y equitativa. También he cono-

(6) Serra Rojas, Andrés.—'Derecho Administrativo'.—Librería de Manuel Porrúa, S. A.—México.—1959.—Pág. 508.

cido el reverso de la medalla; individuos que por ningún motivo se convencen del mal que acarrear al Estado con la defraudación fiscal, y constantemente están estudiando la forma de perfección de la misma para obtener lucros indebidos, que acrecenten su ya gran acervo económico. Por lo general este tipo de gentes son ex-políticos o muchachillos irresponsables que aun cuando tienen preclara inteligencia, ésta la dirigen para el estudio del perfeccionamiento de la "técnica" de la defraudación en materia fiscal, solapados por el poder económico de los dueños de las empresas en que intervienen, que por lo general son de sus padres o familiares próximos.

Considero necesario contrarrestar esa mala influencia, para ello el Régimen Financiero Federal, deberá contener normas jurídicas que eviten hasta donde sea posible el que los contribuyentes ricos o poderosos evadan la obligación de contribuir a los gastos públicos. Evidentemente será por medio de las normas del Derecho Penal Financiero como se logrará lo anterior.

De las cinco parte en que se divide el Derecho Financiero Público, a mi juicio es la más importante la que se refiere al Derecho Tributario o Fiscal; por ello, será esa rama la que expondré con mayor detalle, refiriéndome a su terminología propia, su contacto con otras ramas del Derecho, expondré brevemente su materia, la teoría que se refiere a la doctrina tributaria o fiscal, etc.

Es importante incluir estas cuestiones, definir la materia de cada campo del Derecho Financiero Público, porque sus consecuencias cuando se convierten en cifras, se reflejan en la contabilidad del Estado o gubernamental. Cuando el Derecho Financiero del Estado conceptualizado en sentido estricto regula la teoría presupuestal y éste se convierte en cifras, se refleja en la contabilidad gubernamental. También el Derecho Tributario es reflejado en los Estados Financieros de la Contabilidad Gubernamental, cuando se plasma la recaudación de los impuestos, derechos, la contribución especial y los aprovechamientos que se derivan de esos tres renglones.

El Derecho Penal Financiero es representado en la contabi-

lidad gubernamental cuando se registran y fincan las responsabilidades pecuniarias por consecuencia de la ejecución de los delitos fiscales, establecidos en el Código Fiscal de la Federación o bien en otros ordenamientos impositivos o de fondo tributario.

Por último no podrá negarse que el Derecho Financiero Internacional, también se registra en la contabilidad gubernamental por medio de la plasmación en cifras de los empréstitos recibidos de naciones amigas; en las exenciones de impuesto de acuerdo con el principio de reciprocidad con las naciones extranjeras, igualmente de los representantes y agentes diplomáticos extranjeros.

El Derecho Financiero Internacional Privado se registra contablemente en el caso de empréstitos a las Entidades Federativas y Municipios, que el Gobierno Federal les otorga exenciones de impuestos a esos entes públicos, control y recaudación de impuestos de personas extranjeras, vr. gr. compañías reafianzadoras y reaseguradoras que aun no residiendo en el País tributan en el impuesto sobre la renta; caso similar el referente al impuesto sobre intereses pagados a instituciones de crédito extranjeras, el impuesto sobre servicios técnicos extranjeros, impuestos a la importación, a la exportación, los cobrados por derecho de internación a nuestro país a los extranjeros que pretenden visitarnos o que nos visitan, etc.

Debo insistir, que será cuando exponga el contenido del Derecho Tributario, donde me detendré a analizarlo con cierta amplitud, porque repito, considero que es el que mayor incidencia tiene en los Estados Financieros que produce la Contaduría de la Federación al integrar la Contabilidad Gubernamental. Los demás Derechos Financieros, también tienen incidencia en los Estados Financieros, pero su proporción es menor. No afirmo, que por tal no sean importantes, lo que ocurre, es que si me detengo a examinar con amplitud todos y cada uno de ellos, la exposición se alargaría demasiado y quizá innecesariamente. A diario los contribuyentes de un modo u otro, tenemos contacto con el Derecho Tributario, es constante la fricción con él, siendo ésta una razón más para tratar de exponerlo con cierta amplitud.

II

DERECHO FINANCIERO DEL ESTADO

Se refiere al presupuesto, gestión del patrimonio estatal y principios constitucionales financieros. El maestro Jorge Olivera Toro (7) afirma que: "se le ha incluido dentro del Derecho Constitucional señalando que corresponde al Poder Legislativo fijar las normas para la actividad financiera y autorizar al Ejecutivo, para que dentro de los límites legales recaude los ingresos y realice los gastos. También se le incluye dentro del Derecho Administrativo al regular una de las actividades de la administración, o sea el manejo de los recursos públicos".

Su campo por tanto es muy amplio, puesto que regula en forma general y jurídicamente la actividad patrimonial del Estado. El Derecho Financiero del Estado en su concepción estricta, consiste en el estudio de las normas jurídicas que regulan el presupuesto del Estado, que consiste en: "un programa de acción del Gobierno expresado en cifras y sancionado por los representantes del País". (8)

Como programa de acción tiene un hondo sentido político, económico, sociológico, estadístico y constituye la forma en que el Estado estabiliza la economía nacional. "El Estado tiene en sus manos medios poderosos para evitar los profundos desajustes que empobrecen la economía nacional y llevan a los hogares miseria y desaliento". (9)

En nuestro medio el presupuesto se forma por virtud del estudio que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hace de los recursos y necesidades que tiene el País; la fuente de esos estudios, son datos que le proporcionan diversas dependencias, quizá parezca un contra sentido, pero en la práctica no es la Contaduría de la Federación quien aporta los datos necesarios para ha-

(7) Olivera Toro, Jorge.—"Manual de Derecho Administrativo" Segunda Edición.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1967.—Pág. 330 y sig.

(8) Serra Rojas, Andrés.—Op. Cit.—Pág. 514.

(9) IBID.—Pág. 511.—

cer el presupuesto. La fuente es variada y de diversa naturaleza, ya que intervienen una serie de factores socioeconómicos que salen del control de la Contaduría, pero estas cuestiones con posterioridad las explicaré, por ahora es suficiente con afirmar que la Secretaría de Hacienda, con base en la información que obtiene de sus distintas dependencias, así como de los demás órganos del Ejecutivo, elabora un proyecto de presupuesto de gastos. Ese proyecto es sometido a la consideración del Ejecutivo Federal, quien asesorado por la Secretaría de la Presidencia, en caso de estar conforme, lo somete a la aprobación de la Cámara de Diputados.

Todo presupuesto es aprobado anualmente por la Cámara de Diputados en función a lo previsto por la fracción IV del artículo 74 de la Constitución que establece: "son facultades *exclusivas* de la Cámara de Diputados, *aprobar* el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrir aquél". Esta disposición es un control por órgano político que impuso el Constituyente de 1917, con el fin de que sea la citada Cámara el órgano encargado de autorizar los gastos de la Federación, siendo el Ejecutivo el encargado de efectuarlos.

Este control por órgano político me lleva a la reflexión siguiente: Por virtud de la disposición apuntada la Cámara de Diputados tiene una situación preponderante en esta materia sobre la de Senadores; ya que por disposición constitucional exclusivamente los diputados pueden autorizar las partidas de los gastos públicos de la Federación. Toca al Congreso de la Unión, que es el concurso de las dos Cámaras, autorizar la Ley de Ingresos de la Federación, que es el medio por el cual se satisfacen los gastos públicos Federales.

Pero: ¿Qué ocurriría si por cualquier razón la Cámara de Diputados rehusara autorizar las partidas de los gastos públicos? Evidentemente pondría al Poder Ejecutivo ante una grave situación política, creándose un conflicto en ese orden, al cual no existe una solución jurídica, porque la Constitución no previó el caso y en consecuencia no se da solución formal al mismo.

Dentro del Derecho Financiero del Estado se establece que todo presupuesto debe llenar cuatro principios que son: 1) Universalidad; 2) Unidad; 3) Especialidad; y 4) Anualidad.

La universalidad consiste en que todos los gastos deben ser previstos dentro del documento que contiene el presupuesto; no debe existir un solo gasto que no esté comprendido dentro de dicho documento. Con base en este principio el presupuesto siempre se da en cifras.

La unidad consiste en que solamente debe existir un solo presupuesto, este principio se exige porque es la única forma que permite apreciar con mayor exactitud las erogaciones del Poder Público; constituyendo una garantía de orden en el cumplimiento de ellos. Las necesidades administrativas exigen que el presupuesto sea único, deshechándose que existan diversos presupuestos.

En México, este principio no se da, no es absoluto, la Constitución establece en el artículo 126 la excepción al decir: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o *determinado por ley posterior*". Esa *Ley posterior* en la cual se establezca un pago, considero que debe ser una ley formal que reforme el presupuesto de egresos de la Federación; conteniendo, por lo menos, un informe de la dependencia correspondiente en donde se funde el motivo del pago adicional, será iniciada por el Ejecutivo y deberá obtenerse la aprobación de la Cámara de Diputados.

De lo anterior establezco la dudosa constitucionalidad de los artículos 3o. y 9o. del Presupuesto de Egresos de la Federación para el presente año de 1970, los cuales analizaré posteriormente.

El principio de especialidad consiste en que no deben autorizarse partidas globales, se debe detallar para cada caso el monto del crédito autorizado. Esto no es arbitrario, tiene por finalidad el que exista un orden en la administración de los fondos públicos y se dé la base para que el Poder Legislativo, por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda, que es un órgano de fiscalización que depende de ella, esté en posibilidades de controlar eficazmente las operaciones que autorizó.

En nuestro medio este principio no se da porque el Presupuesto de Gastos de la Federación para el año de 1970, establece las partidas de gastos por medio de cantidades autorizadas por ramos, es decir por órganos gubernamentales: I.—Legislativo \$85,849,000; II.—Presidencia de la República \$36,134,000; III.—Secretaría de la Presidencia \$43,395,000; IV.—Judicial \$109,736,000; etc.

Es por medio de boletines que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en donde se detallan las partidas de cada ramo y ahí, en esos folletos, se exponen los renglones correspondientes: "Servicios Personales", "Adquisiciones de Bienes para Operación", "Servicios Generales", "Seguridad Social", etc.

Lo anterior es criticable en virtud de que se rompe con el principio de orden que debe seguirse en la administración de los recursos económicos presupuestales.

Por último el período de anualidad consiste en señalar el lapso en que se agota el presupuesto de gastos que aprueba el Poder Legislativo por conducto de la Cámara de Diputados. En nuestro medio es por años naturales.

Al respecto considero que por ser anual la autorización que hace la Cámara de Diputados para que el Ejecutivo efectúe los gastos necesarios para la Federación, la contabilidad también es anual.

El Congreso de la Unión y en consecuencia la Cámara de Diputados en función al artículo 65 Constitucional, sesiona del 1o. de septiembre al 31 de diciembre de cada año, pero como el cierre de los libros es al final de cada año natural, ocurre que los Estados Financieros que señalan con veracidad el resultado del ejercicio del Presupuesto de Gastos de la Federación, los conocerá el Legislativo nueve meses después que se terminó el ciclo, y si acaso existiese alguna objeción a la contabilidad, ésta estaría fuera de tiempo, siendo materialmente imposible, corregir o modificar lo que al Legislativo no le satisfaga.

Como afirmé párrafos atrás, son de dudosa constitucionalidad las autorizaciones establecidas en los artículos 3o. y 9o. del

Presupuesto de Egresos de la Federación para 1970. En efecto: en el artículo 3o. se rompe con el control por órgano político que el Constituyente de 1917 impuso en materia económica y que consiste en que solamente la Cámara de Diputados en forma exclusiva, está facultada para autorizar los gastos públicos, por medio de un documento que emite y que es el Presupuesto de gastos de la Federación. (Art. 74 Frac. IV)

Para confirmar ese control por órgano político, el constituyente fue más allá y en el artículo 126 Constitucional estableció la prohibición absoluta de que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

A pesar de lo anterior, en el artículo 3o. del Presupuesto de Egresos de la Federación, se impone la obligación al Ejecutivo para hacer erogaciones adicionales a las aprobadas en el presupuesto cuando de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación existan excedentes, es decir, cuando hay más ingresos que los estimados; "El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *deberá hacer erogaciones hasta por el importe de dichos excedentes*". Consecuentemente, la obligación impuesta es inconstitucional, puesto que solamente la Cámara de Diputados está facultada para autorizar un gasto público, que esté comprendido dentro del respectivo presupuesto o determinado por ley posterior.

En este caso se está a la condición de que haya más ingresos que gastos aprobados, si se obtienen esos excesos de ingresos entonces deben gastarse, pero, como no están comprendidos esos pagos dentro de ningún presupuesto y además no se determinan por una ley posterior que debe reunir las características formales necesarias ya apuntadas anteriormente, concluyo que no tiene base constitucional lo establecido por el analizado artículo 3o. del Presupuesto de Egresos de la Federación, porque se obliga a un órgano que en este caso es el Ejecutivo a hacer pagos no presupuestados ni autorizados por ley formal posterior.

Considero que lo anterior se justifica desde un punto de vista político, porque al darse la situación prevista de que existan más

ingresos que gastos, se estaría en la situación de que los servicios públicos se encarezcan. Tomando el término con sutileza, afirmo que se "lucraría" con las aportaciones de los contribuyentes.

Por otra parte, el Congreso de la Unión y como consecuencia la Cámara de Diputados en función al artículo 65 Constitucional, solamente sesiona del 1o. de septiembre al 31 de diciembre de cada año, con lo cual al darse el caso de que los ingresos sean superiores al presupuesto de gastos aprobado, esos fondos estarían ociosos desde el momento que se conoce el sobrante, hasta que la Cámara de Diputados se reúna y autorice el gasto, provocándose con ello, un perjuicio al Erario Federal al no invertir o gastar de inmediato los recursos económicos reales con que se cuenta.

Desde un punto de vista material, la contabilidad se encuentra dividida en dos partes; la de la "Cuenta Pública" y la de la "Hacienda Pública". En la primera se registra la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, es un estado financiero conocido con el nombre de "Origen y Aplicación de Recursos", el cual es anual y se agota en función al origen de los recursos con que se cuenta. En ese Estado Financiero, no se deberá registrar un gasto, cuando no se tienen los recursos necesarios, es decir que no se cuente con el ingreso preciso para efectuar el pago.

En nuestro medio, hacia finales de agosto o principios de septiembre de cada año, se ha cumplido ya con la aplicación de la estimación de ingresos y con el ejercicio del presupuesto de egresos de la Federación. De esa fecha se empiezan a obtener mayores ingresos que los previstos. Es costumbre que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autorice pagos no previstos, haga inversiones, liquide pasivos, etc., sin embargo, como las oficinas recaudadoras de fondos de la Federación, remiten sus cuentas a la Contaduría de la Federación al mes siguiente al que obtuvieron los ingresos, es obvio que los que corresponden al último mes fiscal no pueden gastarse, por desconocimiento de esos recursos. Siendo ésta la causa por la cual en los Estados Financieros de la "Cuenta Pública" por regla general existan mayores ingresos que gastos.

En el ejercicio fiscal de 1968, que al momento es el último

conocido, se dio la situación apuntada, ya que los ingresos superaron a los gastos en un 2.22%, que traducido a pesos, considero es una fuerte cantidad, es un porcentaje elevado. La situación apuntada lleva a considerar que los gastos en 1968, representaron un encarecimiento de los servicios públicos, con cargo a los contribuyentes, ya que sus aportaciones no fueron invertidas en esos servicios públicos.

Considero que la analizada delegación de funciones en materia económica que hace la Cámara de Diputados en el Poder Ejecutivo, formalmente es contraria a la Constitución, porque se pierde el control por órgano político en materia económica que el constituyente de 1917 impuso en la fracción IV del artículo 74, y en la prohibición que estableció en el artículo 126 Constitucional. Desde un punto de vista político, no sólo se justifica esa situación, sino que la considero necesaria porque el dinero ocioso, además de estorbar al Erario, puede producirle un quebranto. Por último desde un punto de vista material y contable, es imposible realizar esa delegación de funciones en un 100%, en virtud de que la contabilidad es anual y solamente al cierre de libros, podrá saberse con exactitud el resultado financiero respectivo.

En el artículo 9o. del Presupuesto de Gastos de la Federación para 1970, la Cámara de Diputados autoriza al Ejecutivo Federal, para transferir partidas del presupuesto que ese órgano político aprobó, de un renglón a otro, con la condición de que sea previo dictamen de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrán el carácter de compensado y se impone la obligación de informar al Poder Legislativo del uso que se haya efectuado de esa autorización.

Esta autorización considero que va más allá de la Constitución, porque además de las razones ya expuestas en la crítica al artículo 3o. del mencionado Presupuesto de Gastos, en este caso la situación se agrava, ya que se rompe además de con el control por órgano político, con el orden de administración; quedando prácticamente en manos del Poder Ejecutivo el control del presupuesto de gastos, ya que por virtud de esa autorización está en posibilidad de modificarlo totalmente a su arbitrio. Obviamente con lo anterior, el Poder Legislativo se subsume en materia eco-

nómica al Poder Ejecutivo, adquiriendo éste, por ese solo hecho preponderancia económico-financiera sobre los demás Poderes de la Unión.

Es un contrasentido de que por virtud de esa autorización, se pierda el control por órgano político y se establezca un control menor por órgano administrativo al indicarse que la transferencia de fondos se efectuará previo dictamen de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; este control administrativo es de relativa importancia, en virtud de que los Secretarios de Estado son nombrados y removidos libremente por el Presidente de la República. Si acaso un Secretario de Hacienda se opusiese a alguna transferencia que él considere lesiva a los intereses nacionales, el Ejecutivo simplemente lo remueve del cargo y nombra a otro.

En la práctica es justo aclarar que lo referente a las cuestiones económicas-financieras es el Secretario de Hacienda quien directamente las resuelve, siendo por tanto de su competencia la materia de transferencias. Sin embargo se llega a la situación que es el Subsecretario de Egresos el encargado de hacer los movimientos de transferencias de partidas presupuestales, ya que con base en los estudios económicos-financieros y estadísticos que recibe directamente de las diversas oficinas recaudadoras, así como de los saldos en cuentas de cheques, autoriza los cambios necesarios y urgentes, informando esa situación por medio de estados financieros mensuales al Secretario de Hacienda, quien a su vez informa al Presidente de la República.

Esta cuestión es de indudable importancia, debido a lo peligroso de la autonomía económica que recae sobre un solo Poder, el Ejecutivo; máxime si dolosamente se hiciese uso de todo el poder económico-financiero, en un último año de un régimen Presidencial. Como el año fiscal coincide con el año natural, pero el período de sesiones del Poder Legislativo es incongruente con el ciclo financiero, se presenta la situación que cuando se dé aviso o se rinda el informe financiero respectivo formalmente, el cierre de libros ocurrió por lo menos nueve meses antes. Con seguridad el Poder Legislativo estará imposibilitado materialmente para remediar cualquier situación de este tipo, concretándose solamente a conocer los datos que le sean aportados.

El Constituyente de 1917, impuso también un control contable de las operaciones financieras, el cual se ejercía por medio de la Contaduría Mayor de Hacienda, que depende directamente de la Cámara de Diputados. Hasta el año de 1967, la Contaduría de la Federación tenía la obligación de remitir a la Contaduría Mayor el original de los Estados Financieros, así como toda la documentación comprobatoria para que ésta efectuase las revisiones y además rehiciese la contabilidad, puesto que glosaba las cuentas, las revisaba e informaba directamente a la Cámara de Diputados por medio de la Comisión que ésta nombraba en los términos del artículo 74 fracción II Constitucional. Considero que realmente la Contaduría Mayor de Hacienda se extralimitaba en sus funciones, porque éstas, a mi juicio eran únicamente de auditoría externa permanente y no de rehacedora de la contabilidad gubernamental.

La obligación de remitir los originales de los Estados Financieros y la documentación comprobatoria se encontraba impuesta en el artículo 162 de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, pero en 1967 (D. O. 28-XII-1967), dicho precepto fue modificado, en el sentido de que ya no se turne el original de los Estados Financieros, ni la documentación original respectiva que comprueba las operaciones contables; actualmente se envía una copia de los Estados Financieros y del análisis que efectúe de ellos, si lo solicita, se le remitirá por la Contaduría de la Federación los informes o documentación comprobatoria para los fines que crea necesario. Consecuentemente se rompió con el control contable por órgano de fiscalización que representaba la mencionada Contaduría Mayor de Hacienda que funge como auxiliar de la Cámara de Diputados.

Afortunadamente para la tranquilidad nacional, hasta ahora no se ha sabido que algún Régimen Presidencial, por medio de su titular o por conducto del Secretario de Hacienda, haya hecho uso indebido de la facultad de transferir fondos de un renglón a otro. En 1968 el renglón por este concepto representó un neto de transferencias del 11.32%, debido a dos factores principales, primero: existió un fuerte aumento en los ingresos, segundo: debido a necesidades internas de los diversos órganos gubernamentales fue necesario hacer los ajustes correspondientes, con el fin

de nivelar hasta donde fue posible los pagos de las obligaciones contraídas.

Se pretende justificar esta peligrosa autorización en la dificultad de predecir la cantidad exacta que cada ramo de la administración va a gastar.

La verdad de las cosas es que por virtud de esa autorización se deja una puerta de escape, para los ajustes de última hora que el Ejecutivo deba de efectuar con motivo de su encargo, en materia económico-financiera.

Para terminar, el artículo 17 del Presupuesto de Gastos de la Federación para 1970, establece la facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conceder subsidios a la industria automotriz, lo que representa que implícitamente la ha autorizado para erogar partidas del presupuesto. Nuevamente es una delegación de facultades en forma inconstitucional, ya que solamente la Cámara de Diputados está facultada para esa cuestión, además, como esa autorización es específica para la industria automotriz, considero que en este caso no hay justificación alguna, siendo probable que esto ocurra por razones políticas.

El Peso Fiscal en 1970.—Forma en que se realiza el equilibrio del presupuesto:

Gasto Directo del Gobierno Federal.—De donde viene.

Impuesto sobre la Renta.	\$ 0.46
Impuesto al Comercio y a la Industria.	0.27
Impuesto al Comercio Exterior.	0.13
Derechos, Productos y Aprovechamientos.	0.08
Otros impuestos.	0.04
Colocación de Empréstitos y financiamientos Diversos.	0.02
Total	\$ 1.00

<i>En qué se gastará.</i>	
Servicios Educativos y Culturales.	\$ 0.26
Comunicaciones y Transportes.	0.18
Salubridad, servicios asistenciales y seguridad Social.	0.14
Fomento y Conservación de Recursos Naturales Renovables.	0.13
Ejército, Armada y Servicios Militares.	0.10
Deuda Pública.	0.06
Fomento, Promoción y Reglamentación Industrial y Comercial.	0.07
Administración.	0.06
T o t a l	\$ 1.00

Gasto de los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal.—De donde viene.

Venta de Bienes.	\$ 0.44
Venta de Servicios.	0.25
Cuotas para el Seguro Social a Cargo de Patrones y Trabajadores.	0.15
Ingresos por Cuentas de Terceros.	0.09
Ingresos Derivados de Erogaciones Recuperales.	0.05
Venta de Inversiones.	0.01
Ingresos Diversos.	0.01
T o t a l	\$ 1.00

En qué se gastará.

Fomento, Promoción y Reglamentación Industrial y Comercial.	\$ 0.41
Salubridad, Servicios Asistenciales y Seguridad Social.	0.27
Comunicaciones y Transportes.	0.13
Liquidación de Pasivo.	0.12

Fomento y Conservación de Recursos Naturales Renovables.	0.07
Total	\$ 1.00

Gasto Total del Sector Público.—De donde viene.

Ingreso de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal y Aportaciones al Seguro Social.	\$ 0.61
Impuesto sobre la renta.	0.18
Impuestos al Comercio y a la Industria.	0.10
Impuestos al Comercio Exterior.	0.05
Derechos, Productos y Aprovechamientos.	0.03
Otros Impuestos.	0.02
Colocación de Empréstitos y Financiamientos Diversos.	0.01
Total	\$ 1.00

En qué se gastará.

Fomento, Promoción y Reglamentación Industrial y Comercial.	\$ 0.28
Salubridad, Servicios asistenciales y Seguridad Social.	0.22
Comunicaciones y Transportes.	0.15
Servicios Educativos y Culturales.	0.10
Fomento y Conservación de Recursos Naturales Renovables.	0.09
Ejército, Armada y Servicios Militares.	0.04
Administración.	0.02
Deuda Pública.	0.10
Total	\$ 1.00

DERECHO TRIBUTARIO

Quando en la introducción a este capítulo expuse las razones que me decidieron a escribir sobre las distintas ramas que componen el Derecho Financiero Público, afirmé que el Derecho Tributario a mi juicio es el más importante, por ello, me propongo ahondar en la temática, haciendo una serie de consideraciones preliminares que creo convenientes, para después relacionarlo con las distintas materias y disciplinas que influyen o convergen en él. Hablaré de los particularismos del Derecho Tributario, sus conceptos, su definición, brevemente la teoría de los impuestos, los principios inherentes a ellos, tales como el principio de Justicia, de Certidumbre, Comodidad y de Economía, para finalizar con un somero análisis de las diversas clases de impuestos que existen. Expondré una teoría general de los Derechos, analizaré con brevedad la contribución especial y por último aunque no son ingresos tributarios, me referiré a los productos.

Todo este programa que me he trazado no es arbitrario, lo considero más bien como una necesidad de esfuerzo, porque como afirmé, la influencia que tiene el Derecho Tributario en la Contabilidad Gubernamental que es llevada por la Contaduría de la Federación es enorme. Básteme afirmar que del total de ingresos que percibe la Federación, por concepto de su administración activa, los tributos son poco más del 70%. Por tanto siendo una materia importante de ella, expondré consideraciones especiales que estoy seguro justificarán el trabajo de investigación desarrollado.

1.—Consideraciones preliminares.

En las Escuelas Superiores de Comercio, y en las de Derecho, no se imparte un verdadero curso de Derecho Fiscal o Tributario; En la Facultad de Derecho se ven nociones en el Segundo Curso del Derecho Administrativo, pero se le da preferencia al estudio de las leyes impositivas vigentes, no estudiándose una teoría de las variadas figuras jurídicas del Derecho Tributario. Lo

que en cierto modo equivale a estudiar Contratos, sin haber llevado el curso de Obligaciones. El curso de Derecho Fiscal es optativo el cual se ve en el último año de la carrera y en esa materia es en donde se estudia todo lo referente a la doctrina tributaria o fiscal existente en los países más avanzados, al igual que en nuestra legislación. En esta materia es más completo el curso que recibe el estudiante de Contador Público, como si fuese, —usando una expresión de Jarach—, una “prerrogativa” de éstos la materia tributaria.

De la mayor preparación que tenga el Contador Público, así como de su honestidad, dependerá la tranquilidad del contribuyente, puesto que es necesario reconocer que en estos momentos es el Contador Público, el abogado del causante, ante la grave escasez que hay en toda la República de abogados especializados en la materia.

En la Escuela Superior de Comercio y Administración dependiente del Instituto Politécnico Nacional, se imparten dos cursos de Derecho Fiscal y además un curso de contabilidad de impuestos, con el grave error de que en el primer curso de Derecho Fiscal se imparte la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el segundo el Código Fiscal de la Federación. Lo que representa aprender primero el impuesto más importante y después la teoría de la obligación tributaria, cuando debería ser a la inversa. Sin embargo, la enseñanza es de tipo práctico y debido al íntimo contacto que tiene el Contador Público con los problemas fiscales del contribuyente, por ahora es el profesionista más preparado para defenderlo en esta materia.

Giuliani Fonrouge, tratadista argentino, señala que la doctrina italiana habla de Derecho Tributario, la Alemana de Derecho Impositivo y la Francesa de Derecho Fiscal. Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 10. dice: “Los impuestos, derechos y aprovechamientos se regularán por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por este Código y supletoriamente por el derecho común”; es decir, los impuestos, derechos y aprovechamientos que se establezcan en la Ley de Ingresos de la Federación se regularán por las disposiciones de ese ordenamiento; los productos, esto es, los ingresos patrimoniales del Estado, se regu-

larán por el Código Fiscal o bien por lo que dispongan los contratos o concesiones respectivos. Si lo que reputa ese Código como aprovechamientos, que son ingresos no tributarios, los productos que son ingresos patrimoniales y los otros ingresos determinados por la Ley de Ingresos de la Federación para 1970, que que son ventas de bienes y valores, recuperaciones de capital, ingresos derivados de financiamientos, así como otros enteros tales como los que efectúan los organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal, se regulan por lo que él establece en su artículo 1o. concluyo que la terminología correcta es hablar de un Derecho Fiscal y no de un Derecho Tributario. Sin embargo si analizamos el Código Fiscal se verá que contiene en su totalidad disposiciones exclusivas de la materia tributaria, por lo cual se desprende que regula esta materia y no una rama más amplia del Derecho.

2.—*Relación del Derecho Tributario con las distintas ramas del Derecho.*

a) *Derecho Civil.*—De conformidad con la teoría de la doble personalidad del Estado, éste puede celebrar actos con los particulares, no como soberano sino como simple particular, contratando o celebrando operaciones que son regulados por la rama del Derecho a que pertenece el acto. Muchas de las operaciones de naturaleza civil que celebra el Estado le representan ingresos, vr. gr.: las ventas de porciones de su patrimonio privado, a éstos Einaudi los llama precios privados en su teoría de los precios. (11) Hugh Dalton, en su obra "Principios de Finanzas Públicas", (12) relata que la municipalidad de Guelph en Ontario, se mantiene a base de las rentas que producen sus propiedades inmuebles que alquila a una compañía ferrocarrilera.

La relación que existe entre el Derecho Civil y el Tributario, consiste en que éste toma de aquél, terminos muy importantes como son: el de persona, ya sea física o moral, el concepto de domicilio, capacidad, etc., pero el Tributario amplía y convierte a

(11) Einaudi, Luigi.—"Principios de Hacienda Pública".—Pág. 13.

(12) Ediciones Arayú.—Segunda Edición.—Pág. 37.

su propio campo esos principios, así da capacidad a personas que en el Derecho Civil no la tienen, señala en forma distinta el concepto de domicilio, de nacionalidad, reconoce la existencia de personas morales que el Civil desconoce, etc. Por último el Derecho Tributario establece formas de extinción de obligaciones, que aun cuando en principio las tomó del Civil, en la actualidad algunas formas son desconocidas para él, al propietario aparente le da el carácter de verdadero, lo que no ocurre en el Civil, vr. gr. en el impuesto predial se establece que el sujeto del mismo, será el propietario o el poseedor. A los actos o contratos Civiles les da otra connotación, etc.

En esta parte considero oportuno hacer ciertas consideraciones respecto a los ingresos que obtiene el Estado.

Los recursos económicos que obtiene el Erario Federal solamente pueden ser de dos clases: a) Los que provienen como un resultado de su actividad patrimonial, (son los frutos que obtiene de su patrimonio); y b) Aquéllos que en forma privilegiada, en su carácter de soberano, fija a cargo de los particulares unilateral y obligatoriamente.

Ambos tipos de ingresos, los destina a colmar sus necesidades económico-administrativas, es decir a la satisfacción de la mayoría y en forma general de los servicios públicos, los que se encuentran contenidos dentro de su presupuesto de egresos, el cual contiene el plan o programa de trabajo en materia económica que él se ha trazado, en un lapso que es de un año natural, y aprobado por el órgano de control político que es el Poder Legislativo, que en nuestro medio está representado por disposición constitucional por la Cámara de Diputados.

Los ingresos que obtiene el Estado como consecuencia de las gestiones que hace de su patrimonio, a su vez pueden ser de dos clases: 1) Los que provienen de su patrimonio de *dominio público*; y 2) Los que provienen de su patrimonio de *dominio privado*.

Todo ingreso al Estado por ser para su administración, en "lato sensu", será un ingreso administrativo; pero, en "stricto sensu", solamente aquellos que provienen de las transacciones que hace con su patrimonio de dominio público, serán administrativos. Es-

ta distinción es importante, en virtud de ella se llega a la posibilidad de distinguir fácilmente y con claridad la posición que un jurista debe adoptar ante un problema de esta naturaleza; ocurrirá a un tribunal administrativo, seguirá un proceso contencioso administrativo, cuando se le presente un problema de índole económico-administrativo.

Ejemplo de mi afirmación: Los productos que obtiene el Estado por la concesión de sus bienes de dominio público, en su sentido restringido, son ingresos administrativos; los problemas jurídicos que sobre ellos se presenten se ventilarán, una vez agotados los trámites y recursos administrativos, ante un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa, no podrá tenerse éxito en otro tipo de Juzgado, tiene que ser un Juzgado Administrativo.

Los ingresos que el Estado obtiene a virtud de las transacciones que realiza con su patrimonio de dominio privado, serán de acuerdo a su naturaleza, civiles o mercantiles. Cuando el Estado se despoja de su imperio y se somete al régimen del Derecho Privado, las transacciones que realiza tienen las características del acto; *vr. gr.*, cuando renta un inmueble de dominio privado a un particular. Las rentas que percibe por ese concepto, son de naturaleza civil, porque el contrato de arrendamiento es de esa característica.

Mi afirmación no es absoluta, porque en función al artículo 2o. fracc. III, de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, es de su competencia: *"Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivos los créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro esté encomendado a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se considerarán créditos fiscales"*.

Cuando el arrendatario no pague las rentas, la Tesorería de la Federación, a cuya competencia están sometidas estas cuestiones, aplicando el procedimiento administrativo de ejecución, el cual forma parte del Derecho Público, las hará efectivas. Cuando el Estado rescinde un contrato de este tipo, lo hace en forma unilateral y aplicando principios de Derecho Público.

ta distinción es importante, en virtud de ella se llega a la posibilidad de distinguir fácilmente y con claridad la posición que un jurista debe adoptar ante un problema de esta naturaleza; ocurrirá a un tribunal administrativo, seguirá un proceso contencioso administrativo, cuando se le presente un problema de índole económico-administrativo.

Ejemplo de mi afirmación: Los productos que obtiene el Estado por la concesión de sus bienes de dominio público, en su sentido restringido, son ingresos administrativos; los problemas jurídicos que sobre ellos se presenten se ventilarán, una vez agotados los trámites y recursos administrativos, ante un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa, no podrá tenerse éxito en otro tipo de Juzgado, tiene que ser un Juzgado Administrativo.

Los ingresos que el Estado obtiene a virtud de las transacciones que realiza con su patrimonio de dominio privado, serán de acuerdo a su naturaleza, civiles o mercantiles. Cuando el Estado se despoja de su imperio y se somete al régimen del Derecho Privado, las transacciones que realiza tienen las características del acto; vr. gr., cuando renta un inmueble de dominio privado a un particular. Las rentas que percibe por ese concepto, son de naturaleza civil, porque el contrato de arrendamiento es de esa característica.

Mi afirmación no es absoluta, porque en función al artículo 2o. fracc. III, de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, es de su competencia: "*Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivos los créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro esté encomendado a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se considerarán créditos fiscales*".

Cuando el arrendatario no pague las rentas, la Tesorería de la Federación, a cuya competencia están sometidas estas cuestiones, aplicando el procedimiento administrativo de ejecución, el cual forma parte del Derecho Público, las hará efectivas. Cuando el Estado rescinde un contrato de este tipo, lo hace en forma unilateral y aplicando principios de Derecho Público.

Sin embargo, cuando las cuestiones jurídicas son iniciadas por parte del particular, tendrá que ocurrir a un Juzgado de lo Civil.

Es de criticarse esta situación, porque no hay paridad jurídica. No existe el principio de igualdad procesal.

Ejemplo de ingreso mercantil: cuando el Estado pone a la venta acciones de instituciones o empresas de su propiedad, o bien títulos de crédito que recibió en pago de algún crédito fiscal, que embargó o que obtuvo por cualquier otro medio, (esos valores incuestionablemente pertenecen a su patrimonio de dominio privado), pues bien, cuando los realiza con objeto de allegarse fondos, celebra un contrato de índole mercantil. En consecuencia dicho contrato se regirá por las disposiciones de la Legislación Mercantil y los problemas jurídicos que al respecto se presenten se resolverán ante los tribunales comunes.

Los ingresos que obtiene el Estado en forma privilegiada, en su carácter de soberano, los cuales fija a cargo de los particulares unilateral y obligatoriamente, son los ingresos *tributarios*. A virtud de una disposición constitucional (Art. 31 frac. IV), exige de los particulares determinadas cantidades para solventar los gastos públicos que estableció en su presupuesto de egresos y que formalmente autorizó la Cámara de Diputados.

El maestro Emilio B. Margain, en su cátedra del Segundo Curso de Derecho Administrativo, expuso: "Es importante que los nuevos juristas comiencen a usar ciertos términos del Derecho Tributario. Los tributos, son tan antiguos como el hombre mismo, sin embargo, en la actualidad se usa la palabra "fiscal", como sinónimo de tributo. Lo anterior ocurre en virtud de que el término tributo da la impresión de sojuzgamiento, lo que en la actualidad, por razones políticas y sociales no es conveniente esgrimir ante los legos del Derecho. La palabra fiscal proviene del latín y quiere decir *lo relativo al fisco*, luego ¿qué es el fisco? también proviene del latín "*fiscus*" y quiere decir "*Tesoro Público*". Ahora bien, ¿a dónde van a parar los ingresos que recibe el Estado? inludablemente al tesoro público, a las arcas nacionales, al erario, luego entonces: provengan de la fuente que provengan,

precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de enterarlos al tesoro público, ellos se denominan fiscales. Cuando se ha determinado únicamente el derecho a percibirlos serán créditos fiscales.

Si todo ingreso que percibe la Hacienda Pública constituye un ingreso fiscal, debe distinguirse y diferenciarse la fuente de los mismos, puesto que aquellos que derivan de un *impuesto*, de un *derecho*, de la *contribución especial* o de los aprovechamientos que se *derivan exclusivamente* de esos tres renglones, se diferenciarán de los demás en que éstos últimos son auténticos tributos, por lo tanto serán ingresos tributarios”.

Por su parte el maestro Alfonso Nava Negrete (13) también en su cátedra del Segundo Curso de Derecho Administrativo y siguiendo su obra, afirma: “La materia fiscal en sentido estricto, es toda cuestión relativa a los tributos. En sentido lato la materia fiscal abarcará ingresos estatales tan importantes como los impuestos, los créditos nacionales o internacionales y otros capítulos económicos. Sólo la primera es competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Así entendida la materia fiscal estamos en condiciones propias para aceptar el criterio sostenido por la jurisprudencia del Pleno del Tribunal Fiscal de 10 de julio de 1939 en el sentido de que “no es ley fiscal la que no regula la actividad tributaria del Estado”, no de otra forma se puede concebir pues de lo contrario se llegaría a la tautología: “no es ley fiscal la que no regula la actividad fiscal del Estado”. Es el criterio que loablemente sostiene hoy el Tribunal Fiscal de la Federación (jurisprudencia de 27 de marzo de 1957) y que se advierte claramente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tratándose de multas, no todas pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra “crédito”, en términos generales, significa lo que se debe a una persona y desde el momento que algo se adeude a una tesorería, existe un crédito a favor de la misma,

(13) “Derecho Procesal Administrativo”.—Editorial Porrúa, S. A. México.—1959.—Pág. 332 y 333.

que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario, no basta para dar el carácter de fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos, a sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinen dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el *Tribunal Fiscal sólo puede conocer de inconformidades contra las leyes tributarias*. (Tomo LXXII. "Montepío Luz Saviñón, pág. 4567. En igual sentido. Tomo LXI. "Camberos, Miguel G. pág. 1875")".

Lo anterior es cierto, pero considero no se usó la terminología en forma clara, porque *todo ingreso al Estado* por ir a incrementar el tesoro público, será *fiscal*. Pero los ingresos por conceptos tributarios, aunque son fiscales, deben distinguirse con su nombre y término correcto, esto es, debe llamárseles *ingresos tributarios*. Todo ingreso tributario es fiscal, pero no todo ingreso fiscal es tributario. El ingreso fiscal es el género y el ingreso tributario es la especie. Este forma parte de aquél.

Como el Código Fiscal de la Federación, realmente no es fiscal, sino tributario y dentro de él se establecen las funciones y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Concluyo que ese tribunal solamente conocerá de las cuestiones jurídicas que se susciten en lo referente a los tributos.

En resumen: Todos los ingresos del Estado son fiscales por el destino que tienen, ir a parar al tesoro público, al fisco. Se dividen de acuerdo a su fuente en: ingresos fiscales patrimoniales; e ingresos fiscales que en forma privilegiada, en su carácter de soberano fija el Estado, a cargo de los particulares unilateral y obligatoriamente, esto es, son ingresos fiscales tributarios.

A su vez los ingresos fiscales patrimoniales se dividen en: administrativos (en lato sensu), civiles y mercantiles.

Según la naturaleza del ingreso será a donde se resuelvan las controversias sobre los mismos.

Los problemas jurídicos sobre ingresos fiscales administrativos, son de la competencia de los Juzgados Administrativos.

Y por último los problemas jurídicos sobre ingresos fiscales civiles (con la salvedad expuesta con anterioridad) o mercantiles, son de la competencia de los Juzgados Comunes.

Seguramente se me preguntará ¿bajo esa clasificación donde quedan los ingresos por multas a reglamentos administrativos o de policía? ¿Los ingresos por empréstitos, por emisión de bonos de tesorería u otros similares?. El patrimonio del Estado no solamente está compuesto de bienes materiales, se compone además de bienes no materiales, tales como: su prestigio de buen pagador, su estabilidad política, fama de equitativo, justo, probo, etc. Estos bienes no materiales, tomándolos con suma sutileza, forman parte del dominio público, los cuales como ya apunté son ingresos administrativos en su sentido restringido. En consecuencia afirmo: las multas a reglamentos administrativos o de policía, por ser sanciones que tienden a proteger la integridad de los órganos estatales y la seguridad social, que son bienes inalienables del Gobierno, y por serlo, él mismo los protegió en el artículo 21 Constitucional, considero que forman parte de los ingresos administrativos en stricto sensu. Las controversias jurídicas que sobre las mismas se produzcan serán de la competencia de los Tribunales Administrativos.

Los empréstitos que nos son otorgados por naciones amigas, la colocación en el mercado interno o externo de bonos o valores del Estado, se nos entregan con base a nuestra fama de buenos pagadores, de la estabilidad política de nuestros Gobiernos. Por ello, considero son ingresos administrativos y en consecuencia, si un problema se ventila jurídicamente dentro del territorio nacional, conocerán de él los Tribunales Administrativos. Como puede ser el caso que competa al ámbito internacional, serán competentes los Tribunales que al efecto se establezcan en el documento que dio origen al crédito que se nos otorgó.

La relación entre el Derecho Tributario y el Civil, correspon-

de a lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación y es que deben aplicarse las leyes fiscales respectivas en materia tributaria, en su defecto se regulan por las disposiciones de ese Código y *supletoriamente por el derecho común*, conceptuándose por derecho común al Civil y Mercantil.

b) *Derecho Mercantil*.—El Estado no lucra con las contribuciones que impone a los particulares, éstas tienen por objeto proporcionar los medios necesarios para satisfacer sus atribuciones en bien de los habitantes. Las normas jurídicas que rigen la creación y percepción de los tributos, así como las que regulan las relaciones entre los causantes y la hacienda pública, no pueden ser de naturaleza mercantil. No contrataría lo expuesto, el hecho de que en ocasiones las provincias establecen impuestos que enajenan a particulares para que éstos administren y controlen, evitándose en esta forma la incertidumbre de la recaudación y problemas de su administración. Estas situaciones son ilegales, propias de países o entidades locales con economía subdesarrolladas, por lo que me abstengo de mayor comentario.

El Código Fiscal de San Luis Potosí, señala expresamente en su artículo 13 que los impuestos no pueden enajenarse, ni darse en arrendamiento por el Estado, esta disposición indudablemente debe tener un triste antecedente.

Sin embargo, en lo que cabe el Derecho Mercantil ha influido en el Derecho Tributario, en cuanto de él se derivan principios sobre actos de comercio, sociedades mercantiles, títulos de crédito, etc. Estos principios los ha ampliado o restringido con el fin de evitar hasta donde es posible la evasión legal de los créditos a favor del Erario.

Además, como apunté para la relación existente entre el civil y el tributario; el mercantil por formar parte del derecho común, en función al artículo 1o. parte final del primer párrafo, del Código Fiscal Federal también se aplica supletoriamente.

c) *Derecho Constitucional*.—Del Derecho Constitucional emanen todas las disposiciones legales. De él derivan los principios fundamentales que el Estado debe respetar como garantía de los

contribuyentes. Me referiré a él en forma breve a aquellas lagunas que considero existen en materia tributaria.

El artículo 5o. Constitucional, establece la garantía individual de libertad profesional y el derecho a la retribución correspondiente al decir: "Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución"... etc., las leyes tributarias imponen un cúmulo de obligaciones a terceras personas, en virtud de que se obliga a retener y enterar impuestos. En nuestro medio existen empresas que debido a lo complejo y a la grave responsabilidad que representa el retener y enterar los impuestos, se ven precisadas a contratar personal especializado en esos menesteres, que sino tuviesen todo ese tipo de obligación fiscal no contratarían. Los trabajos de retención, declaración y entero de impuestos por los terceros no los retribuye el Erario, con lo cual estas obligaciones a cargo de terceros no encuentran su apoyo en la Constitución.

Las exenciones de impuestos contrarían las disposiciones del artículo 28 Constitucional, así como a su Ley Reglamentaria, ya que es claro al decir: "en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase: *ni exención de impuestos*" ... etc...., al respecto ha sido necesario que la Suprema Corte de Justicia de la Nación venga en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana para considerar constitucionales los capítulos de exención que existen en las leyes tributarias. Estas exenciones políticamente serían justificables siempre y cuando se imponga la obligación de que en caso de empresas, aquéllas que gocen de este beneficio, las utilidades que obtengan necesariamente sirvan para la reinversión. Que todas las utilidades obtenidas sean integradas a la Reserva de Capital denominada de Reinversión, con ello, nuestro país indudablemente recibiría un gran impulso económico y se ayudaría al desarrollo acelerado de la industria nacional.

Constitucionalmente no se prevé el caso de que por cualquier razón no sea aprobado el ingreso Federal, es decir la Ley de Ingresos de la Federación. En 1928 o 1929, se dio el supuesto apuntado. Considero que debe adicionarse el artículo 75 Constitucional estableciendo que cuando la Ley de Ingresos de la Fede-

ración no sea aprobada, se entiende que seguirá en vigor la del año anterior, esto sería por semejanza al caso de que una retribución que corresponde a un empleo no sea establecida, se entiende que será la señalada en el Presupuesto anterior.

La relación que existe entre el Derecho Constitucional y el Tributario, es que éste no puede darse sí en aquél no se prevé. Todas sus normas necesariamente deben emanar de nuestra Ley suprema. Dicho de otra forma no puede existir un tributo sin ley formal que lo establezca y para que esa ley sea formal, necesariamente debe tener un fundamento Constitucional.

d) *Derecho Procesal*.—De esta rama del Derecho, la materia tributaria ha tomado principios, recursos, el desahogo de pruebas, etc., aun cuando en la actualidad es muy diferente. Sin embargo, los principios generales del contencioso tributario al formarse, de él provinieron, de ahí la importancia de conocerlo; porque muchas veces al recurrir el contribuyente al Contador Público, para la solución de sus problemas tributarios de índole contenciosa, aun asistiéndole la razón, al no estar asesorado de un jurista especializado en la materia, pierde el juicio en virtud de que su defensor no supo ofrecer las pruebas adecuadas, no usó los términos respectivos, los plazos se le vencieron, etc., en suma no supo hacer el uso correcto de los recursos especiales del procedimiento contencioso.

La relación directa entre el Derecho Tributario y el Derecho Procesal, se consagra en el artículo 169 del Código Fiscal de la Federación, ya que en su parte final dice: "A falta de disposición expresa se aplicarán las prevenciones del Código Federal de Procedimientos Civiles". Con lo cual es necesario conocer éste para saber cómo repercute y cuándo lo hace en aquél.

e) *Derecho Administrativo*.—El Derecho Financiero es una parte del Derecho Administrativo, todo él se da en la esfera del Administrativo. Por su parte el Derecho Tributario es la parte más importante del Derecho Financiero, como ya lo expuse con antelación, de ahí la relación estrecha de éste con aquél, ya que el Tributario solamente se ejecuta en la esfera administrativa, no puede darse fuera de ella. El Derecho Tributario consiste en el

conjunto de normas que regulan la recaudación de los medios económicos que necesita el Estado y otros órganos públicos para el cumplimiento de sus fines, se refiere al aspecto económico, pero solamente en el aspecto de recaudación de los tributos. El Derecho Administrativo abarca un campo mucho más amplio, de ahí que el tributario se da en la esfera del administrativo.

3.—*Particularismos del Derecho Fiscal o Tributario.*

Un Derecho autónomo necesita de ciertos particularismos que lo distingan de las demás ramas del Derecho, sin una base así no podría hablarse de autonomía, Jarach al respecto hace una observación de orden práctico y dice: "Todos los distintos tratadistas que tratan sobre esta materia y niegan la autonomía del Derecho Tributario, titulan sus obras "Principios de Finanzas Públicas", "Derecho Financiero", etc., ¿y de qué es lo que tratan sus obras? exclusivamente de la materia tributaria". Es necesario reconocer que la casi totalidad de los tratadistas se inclinan por hablar de un Derecho Financiero, del que se desprende el Derecho Tributario o Fiscal, considerando a éste como la rama o división más importante de aquél.

Los particularismos del Derecho Fiscal que esgrimen los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario son los siguientes: la naturaleza específica de la obligación tributaria; los caracteres de la responsabilidad; el procedimiento económico—coactivo; la figura jurídica de la exención; la sanción en el derecho fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas; la Hacienda Pública nunca litiga sin garantía, o sea un particularismo sobre el que se han escrito ya obras y que es conocido como "solve et repete", "paga y replica". (14) Se pretende que con los mencionados particularismos, aun cuando no son todos pero sí los principales, poder hablar de un Derecho Fiscal autónomo. De una rama más del Derecho.

(14) Andreozzi, Manuel.—"Derecho Tributario Argentino".—Edición TEA.—Buenos Aires.—Tómo I.—Pág. 32.

4.—*Conceptos del Derecho Tributario.*

El Derecho Tributario acude a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios, pero ampliándolos algunas veces y otras restringiéndolos para evitar hasta donde sea posible la evasión de los créditos fiscales. Así el concepto de domicilio y de nacionalidad los entiende de forma diversa, según se trate de un impuesto directo, o indirecto, de un impuesto personal o real; reconoce la existencia de entes, de personas morales que son desconocidos en el derecho común, vr. gr. las unidades económicas distintas de cada uno de los miembros que las constituyen. Llama comerciantes a personas que no tienen esa calidad conforme al Derecho Mercantil; imputa o amplía responsabilidades a personas que carecen de ella conforme a la ley o rama del derecho que regula el acto, por ejemplo: los apoderados generales o representantes generales no adquieren ninguna responsabilidad en el acto en el que están interviniendo a nombre de sus representados, pero están obligados al pago de tributos, aunque no los cubran en ese momento. Establece formas de extinción que el derecho privado desconoce; al acto ilícito le concede efectos jurídicos; a operaciones distintas y de naturaleza diversa les concede un común denominador; vr. gr. en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles el legislador señala como objeto del gravamen los ingresos por enajenación, quedando comprendidos entre este concepto, ingresos por ventas, permutas, cesiones, etc. Al propietario aparente lo asimila al verdadero, como en el impuesto predial que declara que son sujetos del impuesto, el propietario o poseedor. Actos o contratos civiles los reputa mercantiles, etc.

5.—*Definición del Derecho Tributario.*

Para Bielsa "Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco" (15). Andreozzi, define el Derecho Tributario, diciendo que: "es la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción

(15) Bielsa, Rafael.—"Compendio de Derecho Fiscal".—Tomo III.—Pág. 198

de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos". (16)

La definición de Andreozzi, considero que es la acertada, porque da una idea exacta de la materia del Derecho Tributario, lo que no ocurre con la definición de Bielsa, quien al usar la frase "que regula la actividad jurídica del fisco", crea confusión.

Ya expresé con antelación que fisco proviene del latín "fiscus" que quiere decir "tesoro público", por tanto, todos los ingresos que percibe el Estado por ir a parar al tesoro público, serán fiscales.

Debe diferenciarse los ingresos tributarios de los que no lo son, porque aun cuando los ingresos tributarios son fiscales, existen otros ingresos que no lo son: los empréstitos, los productos, etc.

6.—Fuentes del Derecho Tributario.

Por brevedad me referiré exclusivamente a las fuentes que se establecen en nuestra legislación.

a) *La Constitución*.—Nuestra Constitución expresa en su artículo 31 fracción IV, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan *las leyes*. En los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII, el mismo ordenamiento establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión, deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Por tanto, constitucionalmente no puede haber tributo sin una ley formalmente legislativa que lo exija.

b) *La Ley*.—Conforme a nuestro sistema jurídico, la ley es la fuente formal por excelencia, por lo que expondré su formación en relación con la materia tributaria, al igual que ciertas consideraciones que creo necesarias al respecto.

(16) Andreozzi, Manuel.—Op. Cit. Pág. 39.

El artículo 71 de la Constitución establece el derecho de iniciar las leyes o decretos y señala que compete: Al Presidente de la República; a los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y a las Legislaturas de los Estados.

En su parte última el artículo que comento dice: "Las que presentaren (iniciativas de leyes o decretos), los diputados o los *senadores*, se sujetarán a los trámites que designe el Reglamento de Debates".

El Reglamento de Debates establece que los senadores *solamente pueden presentar iniciativas ante su propia cámara*.

El inciso h) del artículo 72 Constitucional dice: "la formación de las leyes o decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, *contribuciones o impuestos*, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán *discutirse primero en la Cámara de Diputados*".

A virtud de lo anterior y como consecuencia de que el Reglamento de Debates tiene su base jurídica en la Constitución, concluyo que los miembros de la Cámara de Senadores están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter tributario.

El origen de esta disposición constitucional proviene del año de 1215, cuando en Inglaterra le fue arrancada a Juan Sin Tierra, la Carta Magna Inglesa y se estableció el principio de que las cargas económicas el único autorizado a imponerlas es el pueblo, que en nuestro medio está representado por los integrantes de la Cámara de Diputados; aunque en la actualidad y debido a las reformas constitucionales de 1964, no todos los diputados federales representan al pueblo, porque ahora existen los llamados diputados de partido.

Para Rabasa, el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en materia Tributaria no tiene explicación histórica, considera que la disposición deriva de un error en que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamatismo en el año de 1872.

Suponiendo agotado el procedimiento establecido para la formación de las leyes en el capítulo II de la Constitución denominado: "De la Iniciativa y Formación de las Leyes", llegamos idealmente a la publicación de las mismas en materia tributaria, momento en que encontramos lo siguiente:

El artículo 80. del Código Fiscal de la Federación establece: "*Las leyes y demás disposiciones generales que contengan disposiciones de orden hacendario, previamente a su publicación, deberán someterse al refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público. Sin este requisito la publicación no tendrá eficacia*". Dados los términos en que está redactado este párrafo, da la impresión de que puntualiza para la materia fiscal la obligación que consigna el artículo 92 Constitucional, de que "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario del Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos". Sin embargo de la interpretación literal del mencionado artículo 80. del Código Fiscal, el legislador fue más allá de la disposición constitucional.

En efecto, el artículo 92 de nuestra Constitución sólo impone la obligación de que los Secretarios de Despacho refrenden los actos del Presidente en aquellos asuntos de su ramo y que deriven del ejercicio de las facultades que le otorga el artículo 89 constitucional; no así aquellos actos que son el resultado de lo dispuesto por el artículo 72 de la misma Constitución. Por ello es que el artículo 92 no señala que las leyes, que son disposiciones emitidas por el Poder Legislativo, para ser obedecidas requieran estar refrendadas por el Secretario del Despacho a que corresponda el ordenamiento; si así fuese, el Poder Ejecutivo, anularía con facilidad una ley que pretendiese imponerle el Poder Legislativo. Bastaría con que primero opusiese su veto y después se olvidase que la refrendara el Secretario del Despacho correspondiente. El Poder Legislativo legislaría sobre lo que quisiese el Poder Ejecutivo. La Suprema Corte de Justicia a través de su Sala Administrativa, ha agravado esta confusión al resolver que es inconstitucional toda ley impositiva que no ha sido refrendada por el Secretario de Hacienda.

En mi concepto, se debe recurrir a la interpretación jurídica de tal ordenamiento, en virtud del cual el ánimo del legislador fue el de que el decreto de promulgación sea el refrendado, no la ley en sí; por ello es que al final afirma: "Sin este requisito *la publicación* no tendrá eficacia". Pero: ¿Una ley formal emitida por el legislativo, entra en vigor sin que su promulgación y publicación sea eficaz? En función al artículo 72 Constitucional no, con lo que se cae en un círculo de difícil solución jurídica.

Otro problema con la publicación de las leyes fiscales y en general con toda ley federal, es la siguiente: El artículo 120 Constitucional establece que: "Los Gobernadores de los Estados están obligados a *publicar* y hacer cumplir las leyes federales"; pongamos por caso de que el Presidente de la República promulga y publica en el Diario Oficial una nueva ley tributaria que un Gobernador considera lesiva para su entidad y ordena que no sea publicada en la Gaceta Oficial. Considero que la disposición del artículo 120 Constitucional, es con el fin de difundir las leyes federales, sin embargo en puridad se está otorgando el derecho de veto a los Gobernadores, porque bastaría con que no publicesen la ley y después instaran a sus gobernados a ampararse por falta de publicidad de la misma, en caso de que el Gobierno Federal pretendiese forzarlos a cumplir el ordenamiento no publicado. Hasta ahora no se ha dado el caso, en teoría puede darse.

El artículo 65, fracción II de la Constitución, establece que el Congreso de la Unión durante su período ordinario de sesiones: "Examinará, discutirá y aprobará el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretará los impuestos necesarios para cubrirlo", por tanto la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año.

Para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año se leyeran las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio fiscal por concluir. De ahí la costumbre de que en un solo ordenamiento que es la Ley de Ingresos de la Federación se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea continúen en vigor para el año siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley.

Si en la Ley de Ingresos de la Federación se omite un renglón impositivo, por ejemplo: el impuesto de tabacos, automáticamente la ley impositiva reglamentaria de ese renglón quedaría derogada. Cuando el Congreso de la Unión aprueba una nueva ley impositiva para que se aplique a partir del año inmediato posterior, no es necesario que en la Ley de Ingresos para ese mismo año se haga aparecer el renglón correspondiente, pero sí para el siguiente; a menos que se vuelva a probar la ley.

En la práctica existen contribuyentes que consideran que el nuevo impuesto que ha sido aprobado por el Congreso de la Unión durante su período ordinario de sesiones, para ser exigible, debe necesariamente estar consignado en la ley de ingresos correspondiente, lo que es un error, porque basta que el nuevo ordenamiento impositivo haya satisfecho los extremos formales de su integración.

El problema se presentó en el año de 1963, con motivo de la aprobación del Impuesto del 1% para la Educación Superior. En esa ocasión en el proyecto de la Ley de Ingresos, que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados, no se consignó el renglón correspondiente del citado impuesto. El mismo Poder Ejecutivo se percató de su supuesto error y estando el proyecto en la Cámara de Senadores hizo la modificación correspondiente, como si originalmente no hubiese omisión.

La iniciativa privada alegó entre otras causas la de inconstitucionalidad porque en el proyecto de la Ley de Ingresos para 1963 que se envió a la Cámara de Diputados no se consignaba el renglón correspondiente al impuesto referido. En mi opinión, no es requisito indispensable que cuando se apruebe un nuevo impuesto forzosamente deba consignarse en la Ley de Ingresos, puesto que la nueva ley impositiva al aprobarla el Congreso de la Unión, es de la misma categoría que aquella, por otra parte, ningún artículo de nuestra Constitución establece que necesariamente debe estar consignado un gravamen en la mencionada Ley de Ingresos de la Federación para ser exigible. Esta solamente se expide con la finalidad de ahorrarles tiempo a los legisladores y no tener que aprobar ley por ley en materia impositiva.

La fracción VII del artículo 73 Constitucional, consigna que

el Congreso de la Unión tiene facultad: "Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto". Con base en esa facultad el Congreso de la Unión puede establecer las leyes impositivas que considere necesarias, no se dice que en determinado tiempo o en determinado ordenamiento podrá imponer contribuciones.

Por su parte el artículo 126 de la Constitución establece que: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o *determinado por ley posterior*".

En la conjugación de los dos ordenamientos constitucionales simplemente bastará conque si acaso un pago no está establecido en el Presupuesto, emitir una ley que lo determine, como lógicamente no existirá el ingreso que lo cubra, emitir la ley formal en que se imponga la contribución necesaria.

Considero por tanto que no debe ser necesario que la Ley de Ingresos de la Federación contenga cada año los renglones de los nuevos impuestos, dado que éstos para su exigibilidad debieron seguir el mismo procedimiento que señalan los artículos 71 y 72 de la Constitución.

Otro problema apuntado páginas atrás es el de lo que ocurriría si el Poder Legislativo no aprueba a tiempo la Ley de Ingresos de la Federación; con seguridad la Supremo Corte de Justicia tendrá que acudir en auxilio del Poder Ejecutivo, indicando que en esta situación se considera prorrogada la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal del año anterior, de no ser así, el Estado se derrumbaría. Ya en una ocasión se presentó el caso y en previsión de uno nuevo en el futuro, así como para evitar que la Suprema Corte tenga que recurrir a juego de palabras para apoyar al Gobierno Federal, sugiero que debe modificarse la Constitución y se establezca un precepto similar al caso en que se omite señalar un sueldo o remuneración a un empleado público, esto es, que si por cualquier circunstancia se omite aprobar la Ley de Ingresos para el año siguiente, se considere en vigor la del año que termina.

Este caso sucedió en 1928 ó 1929, cuando la Cámara de Senadores no estuvo de acuerdo con una parte de la Ley de Ingre-

sos, como se tiene la costumbre de dejar para el último momento la citada ley, al ser enviada nuevamente a la Cámara de Diputados, se terminó la sesión ordinaria y en consecuencia no existía formalmente Ley de Ingresos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resolvió el problema ordenando la publicación de las partes que habían sido aprobadas por ambas Cámaras, eliminando la parte que había objetado la Cámara de Senadores. El riesgo les salió bien ya que no se presentó ninguna objeción por parte de los contribuyentes en el mencionado ejercicio fiscal. Acaso porque no había la preparación jurídica actual o bien porque se estaba consolidando la etapa actual conocida como período gubernamental revolucionario.

En cuanto a la vigencia ordinaria de las disposiciones fiscales el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, actualmente en vigor, establece: "*Las leyes y demás disposiciones fiscales de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el décimo quinto día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial" de la Federación, salvo que en ellas se establezca una vigencia distinta con tal de que la publicación haya sido anterior*".

"En los plazos sobre vigencia de *leyes y demás disposiciones a que este artículo se refiere, se computarán los días inhábiles*".

En relación al artículo 120 Constitucional, considero que la disposición arriba apuntada es de dudosa constitucionalidad, porque no solamente basta con que sea publicada una ley en el Diario Oficial, es necesario que para que tenga validez en los Estados también se publique en la Gaceta Oficial. Razonamiento éste que confirma mi afirmación anterior de que el citado artículo 120 Constitucional, solamente es para darle mayor difusión a las leyes y no otorga un derecho de veto a los Gobernadores de los Estados, como quedó a mi juicio erróneamente redactado. Por otro lado el ánimo del legislador en el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación fue el de crear el sistema de aplicación conocido como "Vigencia Instantánea", porque si fuese de vigencia sucesiva como la del Código Civil, las consecuencias serían terribles, vr. gr. en el caso de una reforma al Código Aduanero, igual que cuando se crea un nuevo impuesto o se aumenta uno ya existente, se crearía la confusión en los habitantes del País con el consecuente detrimento a la Economía Nacional.

Existen lugares de la República en que el Diario Oficial llega varios días después de su publicación, con lo cual se llega a las modalidades siguientes:

Un nuevo o mayor impuesto se cubrirá a partir de la fecha en que llegue el Diario Oficial a la localidad, aplicándose desde que legalmente entró en vigor, sin imposición de recargos y sanciones.

Las nuevas o mayores obligaciones que no se han cumplido por desconocimiento de la ley, no serán sancionadas y las nuevas o mayores exenciones otorgadas se aplicarán a partir de la vigencia de la ley, sin que opere como pago consentido lo cubierto con anterioridad a la llegada del Diario Oficial.

La "Fé de Erratas" que aparecen en los Diarios Oficiales es otro problema, es común observar a finales de enero o en febrero publicaciones de fé de erratas a leyes, reglamentos, circulares, etc., enunciadas en diciembre. Muchas no tienen importancia, pero alguna sí, porque afectan elementos básicos del ordenamiento a que se refieren, vr. gr. al publicarse una ley impositiva, el objeto a que se refiere es la compra-venta de ganado caballar, cuando se publica la fé de erratas el objeto quedó referido a la compra-venta y permuta de ganado caballar. La parte de la fé de erratas que incorpora el nuevo elemento debe entrar en vigor cuando es publicada en el Diario Oficial, ante el silencio, se entiende que es a los quince días de su publicación, para satisfacer los extremos del artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación.

Se debe distinguir la auténtica fé de erratas de aquella que no lo es. Es común que la administración pública modifique un ordenamiento mediante una "fé de errtas" que no es tal.

Si se observa la fracción XIV del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que estuvo en vigor hasta 1958, considerándola desde su primera reforma en 1955, se verá que tiene tres párrafos. Las ediciones comerciales solamente consignan dos con la siguiente aclaración: "Esta fracción fue adicionada con un tercer párrafo final, por decreto de 30 de diciembre de 1955,

y después fue suprimido el segundo párrafo, *por fé de erratas*, publicada en el Diario Oficial del 24 de Enero de 1955. (17) En este caso si efectivamente era una fé de erratas no era ella la que reformaba la ley, sino el Decreto que había sido mal publicado. El diario de los debates de la Cámara de Diputados, no consigna tal fé de erratas, sino que el Fisco Federal, se percató de un grave error al formularse el Decreto de reformas estando éste ya aprobado y aprovechó la publicación de las auténticas fé de erratas que corregían errores verdaderos cometidos en la publicación y eliminó lo que no iba de acuerdo con las reformas.

Por último haré referencia a dos prácticas que considero viciosa y que las efectúan tanto la Federación como los Estados. La primera, según parece tiende a desaparecer, no así la segunda: a) poner en circulación el Diario Oficial o la Gaceta Oficial local, varios días después de la fecha a que corresponden, exigiendo su cumplimiento desde el día que debió circular y, b) la publicación de Diarios Oficiales conocidos con la denominación de "alcances", a los cuales se le ponen fechas atrasadas. Tanto en uno como en el otro caso, las disposiciones de observancia general que contienen entran en vigor o comienzan a computarse los términos desde la fecha en que circula el periódico.

c) *El Reglamento*.—Es un ordenamiento jurídico que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89 fracción I Constitucional, es una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano. Es costumbre de nuestros legisladores que al expedir leyes impositivas, enunciar que los causantes tienen a su cargo determinadas obligaciones, las que en su mayoría serán precisadas por el reglamento.

En nuestro medio los reglamentos han dejado de ser en nuestra legislación el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o precisan disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en un ordenamiento, que desde un punto de vista material, tiene igual jerarquía que ésta última. En variadas ocasiones las disposiciones secundarias que se establecen en los reglamentos,

(17) "Leyes Mexicanas".—Ediciones Andrade.—Ley del Impuesto Sobre la Renta.—Editorial Información Aduanera de México.—1957.—Pág.—753-123.

imponen a los contribuyentes un cúmulo de obligaciones, que se consideran excesivas: vr. gr., la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresa que los causantes llevarán los libros de contabilidad que precise el Código de Comercio y los que exijan el reglamento. Con base en esa disposición, cuando el Ejecutivo elaboró el reglamento (hoy se aplica el de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta), exigió una serie de libros de contabilidad especiales de la más variada índole, con funciones de dudosa claridad, porque en ocasiones producen duplicidad en el registro contable.

Es mi deber aclarar que la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, no tiene su reglamento propio, ya que la ley en vigor es del 31 de diciembre de 1964 y el reglamento procede de la ley anterior, en todo en lo que no se oponga a la actual. Sin embargo lo expuesto en el párrafo anterior no se modificó por lo cual en la actualidad la situación subsiste. Con lo que se presenta el problema de que existe una ley que no tiene reglamento actual.

d) *Decreto Ley y Decreto Delegado.*—Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo, e inclusive a reformar o derogar éstas últimas.

El artículo 29 Constitucional, establece que en los casos en que se perturbe gravemente la tranquilidad pública, el Presidente de la República, de acuerdo con el Consejo de Ministros y con la aprobación del Congreso de la Unión y en los recesos de éste de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país las garantías que fueren obstáculo para hacer frente a la situación pronta y expeditamente, con las limitaciones que ahí mismo se prevén. En la doctrina esta situación es el Decreto Ley.

El artículo 131 de la Constitución, prevé la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos

y efectos, cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Al final de cada ejercicio fiscal el Poder Ejecutivo deberá someter ante el Legislativo para su aprobación el uso que de estas facultades hubiese hecho. Para la Doctrina este es el Decreto Delegado.

Carré de Malberg expresa: "estaremos en presencia de una norma con eficacia legislativa formal, si está expedida por el órgano autorizado para ello por la Constitución". (18)

Cómo la constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir ordenamientos de la misma categoría que los expedidos por el Poder Legislativo, en los casos previstos en el artículo 131 Constitucional, cuando los efectúa de acuerdo con él, será un acto perfectamente constitucional, pero si se aparta de ese ordenamiento crea normas inconstitucionales las que deberían no obedecerse o al menos tratar de impugnarlas.

e) *La Jurisprudencia*.—Al respecto el Código Fiscal de la Federación vigente establece en su artículo 231. "La Jurisprudencia se forma al decidir el Tribunal en Pleno las contradicciones entre las resoluciones dictadas por las salas cuando al conocer el Pleno del recurso de queja interpuesta en contra de una sentencia de sala, violatoria de la jurisprudencia, el Tribunal resuelva *modificar su jurisprudencia*".

Artículo 232.—"Los magistrados, las autoridades o cualquier particular, podrán dirigirse al Tribunal en Pleno denunciando la contradicción entre las sentencias dictadas por las salas. Al recibir la denuncia, el presidente del Tribunal designará por turno a un magistrado para que formule la ponencia respectiva a fin de decidir si efectivamente existe la contradicción y cuál debe ser el criterio que como *jurisprudencia adopte el pleno*.

En estos casos será necesaria una mayoría de dos terceras partes de los magistrados presentes, quienes, para resolver con-

(18) "Theorie Generale de L'Etat".—París.—1920.—Edición en Español del Fondo de Cultura Económica.—México.

tradiciones, deberán ser cuando menos quince. Para *modificar* la jurisprudencia se requerirá el mismo quórum y mayoría a que se refiere este artículo”.

Artículo 233.—“La Jurisprudencia del Tribunal será obligatoria para las salas del Tribunal y sólo el Pleno podrá variarla. *Las salas, sin embargo, podrán dejar de aplicarla siempre que hagan constar los motivos para ello*”.

Es criticable que a virtud de éstas disposiciones existe la posibilidad de que las jurisprudencias que emite el Tribunal Fiscal no sean aplicadas por sus salas, imponiendo como única obligación que éstas hagan constar los motivos por las cuales no las aplicaron. Situación que considero da lugar a confusión y por tanto en la actualidad se ha perdido la rigidez en la aplicación del Derecho.

En conclusión, en nuestra legislación las fuentes del Derecho Tributario son: La Constitución; Las Leyes; El Reglamento; El Decreto Ley y el Decreto Delegado. La doctrina en México, hasta ahora no ha sido fuente de nuestro Derecho Tributario.

7.—*Clasificación de los Ingresos Federales.*

Es la Ley de Ingresos de la Federación la que año con año los clasifica. En 1970 ese ordenamiento en su artículo 10. señala los distintos renglones o fuentes que integran los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos de la Federación

La clasificación que hace es: Impuestos, Derechos, Productos, Aprovechamientos, Empréstitos y Financiamientos Diversos e Ingresos de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal.

Dentro de cada renglón hace una clasificación especial para él, es decir crea sub-grupos para cada fuente.

En 1970, divide los ingresos en dos grandes ramas la primera que sirve para satisfacer los gastos *directos del Gobierno Federal*, y la segunda que sirve para satisfacer los *gastos de los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal*.

Para la satisfacción de los gastos de su administración activa decreta los Impuestos que le representan un 90% de ingresos. En un solo renglón clasifica los Derechos, Productos y Aprovechamientos, que son el 8% y por último la colocación de empréstitos y financiamientos diversos que es el 2%.

Dentro de los ingresos que destina para la satisfacción de la administración delegada se encuentran las cuotas para el Seguro Social a cargo de Patrones y Trabajadores que le representa el 15% del total de recaudaciones para la satisfacción de la administración autárquica de la Federación.

Es de observarse que no existe ningún orden lógico y que un ingreso conceptuado por la Ley de Ingresos de la Federación como Impuesto, servirá para la satisfacción de los gastos de la administración delegada, lo que crea confusión, rompiéndose por tanto con el principio de orden administrativo que debe exigirse. Otra observación consiste en que involucra en un solo renglón los derechos, productos y aprovechamientos, demostrando así falta de técnica, ya que los derechos son tributos, los productos ingresos patrimoniales y los aprovechamientos pueden ser de índole tributaria o administrativa, serán tributarios, cuando se recauden a causa de violaciones a la materia tributaria, esto es, cuando se recolecten sobre impuestos, derechos o contribuciones especiales exclusivamente. Todos los demás aprovechamientos serán administrativos o de otra naturaleza, pero no tributarios.

Por cuanto a los ingresos por impuestos, hasta 1955 el legislador siguió una clasificación que aunque arbitraria, se ajustaba a ciertos lineamientos doctrinales; en 1970, no puede afirmarse lo anterior, no encuentro a qué obedece el orden en que se citan los diversos renglones del impuesto, quizá se citan las fuentes en atención a su importancia económica, pero si así fuese, no podría dar lugar a que un ingreso conceptuado por la legislación y por la jurisprudencia mexicana como un derecho, se presente como un impuesto, me refiero a las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores. La naturaleza de un gravamen no varía porque la ley hoy la denomine impuesto y mañana quizá producto o a la inversa.

El criterio de importancia según la recaudación, tampoco es exacto, porque el impuesto sobre la importación y el de la exportación (Fracciones X y XI), son superiores en recaudación al impuesto del timbre y emigración, (Fracciones VI y VII).

Para terminar los ingresos por productos los divide en dos grupos: por un lado los provenientes de la explotación de bienes del dominio público y privado de la Nación. Por el otro los ingresos derivados por ventas y recuperaciones de capital, así como los intereses a cargo de organismos descentralizados y empresas de participación estatal, siendo estos últimos superiores a los primeros en recaudación.

Considero oportuno hacer ciertas consideraciones a la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1970: En el artículo 2o. se faculta al Ejecutivo para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, sin varias las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones; también lo autoriza para crear, suprimir o modificar las cuotas, tasa o tarifas de los derechos, productos o aprovechamientos. El Poder Legislativo nuevamente delega funciones no establecidas por la Constitución, ni en el artículo 29, ni en el 131, produciéndose con esto confusión en el causante, además de ser de dudosa constitucionalidad lo anterior.

En su artículo 7o. establece una auténtica disposición tributaria privativa, señala que Petróleos Mexicanos como único causante de los impuestos a la producción o enajenación del petróleo y sus derivados, deberá cubrir por concepto de dichos impuestos la tasa del 12% sobre sus ingresos brutos y el 7.8% sobre sus ingresos relacionados por sus actividades con la industria petroquímica. Se condiciona esto último a resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en caso de reducción. Obliga a Petróleos Mexicanos a entregar diariamente al fisco, la suma de tres millones doscientos cincuenta mil pesos, (incluyendo los días inhábiles), por concepto de anticipo a cuenta de la liquidación final del citado impuesto.

La suma del importe total entregado en un año fiscal se con-

sidera como pago mínimo, esto es, que en caso de que al aplicar la tarifa correspondiente sobre los ingresos brutos de Petróleos Mexicanos, la cantidad sea superior, en el plazo de un mes natural a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda efectúe la liquidación final, deberá liquidar la diferencia. En el caso contrario, si el impuesto llegara a ser menor que los anticipos, éstos no serán devueltos, se consideran como liquidación definitiva y por ello se entregará el finiquito respectivo.

En ese mismo artículo, en el párrafo quinto se señalan las participaciones a las Entidades Federativas y Municipios en los impuestos federales, pero en la forma que está redactado y el lugar que ocupa, tal parece que lo que en realidad establece es que los Estados y Municipios, solamente participan del impuesto especial a la producción y enajenación del petróleo y sus derivados.

En el sexto párrafo dice: "*No quedan comprendidos en lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo*" (Sic) fracción II: "*Las multas por infracciones a los ordenamientos fiscales y administrativos*". (Sic) (¡¡!!). Como ya expuse el primer párrafo del artículo 7o. establece el impuesto sobre la producción o enajenación del petróleo y sus derivados.

Considero que la mezcla de disposiciones que se establecen en el artículo 7o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1970, es producto de un grave error legislativo, porque no es posible que un artículo de una ley impositiva hable de varias y distintas disposiciones a la vez, primero del impuesto especial a Petróleos Mexicanos, después de las participaciones en los impuestos federales a las Entidades Federativas y a los Municipios y por último las percepciones que no se encuentran sujetas a tal participación. En ese artículo se mezclan una serie de disposiciones de carácter impositivo muy peligrosas y contradicciones graves, desprendiéndose de la interpretación literal del analizado artículo 7o. que las Entidades Federativa y Municipios, participarán solamente de ese impuesto, no así de los demás.

Estas situaciones son muy graves porque por ejemplo el Estado de Coahuila que es partícipe en los impuestos federales, puede quedar sin esa participación debido al grave error de técnica

legislativa en que se incurrió. Considero que lo anterior se debió a que en años anteriores la Ley de Ingresos de la Federación contenía 40 artículos, en la de 1970 solamente existen 17. Se desprende que nuestros legisladores trataron de condensar diversos artículos en uno solo, con tan mala fortuna que lo único que lograron es crear disposiciones impositivas confusas.

En caso necesario, será la Suprema Corte de Justicia de la Unión, quien tendrá que recurrir al juego de palabras, para tratar de componer el enredo de disposiciones que efectuó el Poder Legislativo, en perjuicio grave del Ejecutivo. Considero que debido a la responsabilidad que un Juicio de Amparo sobre esta materia acarrearía al que lo promueva, la cosa no pasará a mayores en el presente año; quedando lo apuntado como uno más de los infortunados intentos de nuestros legisladores por ahorrarse trabajo.

8.—*Materia del Derecho Tributario.*

Hasta el momento he señalado aspectos generales del Derecho Tributario, pero: ¿Cuál es su materia? Su nombre la señala, su materia son los tributos.

Tributo, de acuerdo a la definición que hace el diccionario es: "lo que se tributa", "La carga u obligación de tributar". Tributar quiere decir: "pagar el vasallo al señor o el súbdito al Estado cierta contribución". Evidentemente las expresiones: "tributo", "tributar", "vasallo" y "súbdito", son ásperas porque dan la idea de sojuzgamiento.

Para evitar esas "asperezas", es que la doctrina alemana considera en la actualidad a la materia tributaria, con el nombre de imposiciones, afirma que los tributos ya no existen, al menos en su forma tradicional, porque ahora las relaciones entre pueblo y gobierno son de cooperación. "El pueblo es el soberano, de ahí la facultad que tiene de elegir libremente a sus gobernantes. Como soberano, al darse su máximo ordenamiento jurídico se impone la obligación de contribuir a los gastos públicos". De ahí que esa corriente doctrinaria no hable de Derecho Tributario, habla de *Derecho Impositivo*.

La doctrina francesa, también evita los términos aludidos y sutilmente habla de Derecho Fiscal de ahí que en nuestro medio hablemos de Derecho Fiscal como sinónimo de Derecho Tributario, ya que en esta materia seguimos la corriente francesa.

Es la doctrina italiana la que debido a su antecedente histórico, habla de *Derecho Tributario*. Lo que considero acertado ya que los ingresos del Estado solamente pueden ser de dos clases, aquellos que provienen del manejo de su patrimonio y los que fija con carácter unilateral en forma privilegiada a cargo de los particulares, éstos últimos por provenir de un acto de imperio, son auténticos tributos. En consecuencia todas aquellas cargas que fija el Estado, en forma privilegiada, en su carácter de soberano a cargo de los particulares unilateral y obligatoriamente serán la materia del Derecho Tributario. Como el Estado solamente establece en esa forma los impuestos, los derechos o tasas y la contribución especial, así como los aprovechamientos que por esos tres conceptos se deriven, es obvio que éstos serán tributos y por tanto son la materia del Derecho Tributario.

Como resultado de la anterior consideración, abordaré a continuación la problemática referente a la materia tributaria, esto es: los impuestos, los derechos o tasas y la contribución especial. En obvio de tiempo me referiré al aspecto del Derecho Positivo Mexicano, sin embargo cuando lo considere oportuno expondré aquellas cuestiones que se refieran a la doctrina general impositiva.

A.—*Los Impuestos.*

El constituyente de 1917, consagró en el artículo 31 fracción IV, la base constitucional de los tributos, al establecer que son obligaciones de los mexicanos: "*Contribuir* para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan *las leyes*". En el artículo 73 fracción VII de ese mismo ordenamiento jurídico expresó: "El Congreso tiene facultad: VII.—*Para imponer las contribuciones* necesarias a cubrir el presupuesto". Por último en el artículo 65 fracción II Constitucional estableció: "El Congreso se reunirá el día 1o. de septiembre de cada

año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes: II.—Examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y *decretar los impuestos necesarios para cubrirlo*”.

De esas tres disposiciones constitucionales se derivan las bases formales de los tributos y dentro de ellos, como ya expuse con antelación los impuestos.

Al imponer los impuestos es deber del legislador observar ciertos principios universales, que no puede omitir. Estos principios son relativamente de reciente creación, puesto que datan de hace apenas dos siglos, en que se estudió la teoría de esta materia, a pesar que las cargas públicas son tan antiguas como la historia misma, puesto que desde que existió un jefe de conglomerado, éste impuso cargas tributarias a sus súbditos. Los principios generales de los impuestos son: de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía. (19)

a) *Principio de Justicia*.—Atiende a que todos los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción a sus capacidades económicas, “de la observancia de ésta máxima consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición”. (20) La doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme. Será general cuando comprenda a todas las personas cuya situación fiscal coincida con el presupuesto de la norma tributaria que señala el hecho considerado generador del crédito fiscal. La excepción consiste en que deben eliminarse a las personas carentes de capacidad contributiva.

Se es capaz contributivamente, cuando se obtienen ingresos o rendimientos superiores al mínimo de subsistencia, es decir, cuando se obtienen ingresos superiores a aquellos que basten para que una persona o familia subsista. “Nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no es posible deter-

(19) Smith Adams.—“Riqueza de las Naciones”.—Fondo de Cultura Económica.—Libro V.—Pág. 96 y sig.

(20) IBID.—Pág. 131.

minar con más o menos precisión qué cantidad es la mínima para vivir. Si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos". (21)

Frente a estas ideas Einaudi sostiene que sí deben estar exentos de tributar los mínimos de subsistencia, pues "Exigir el pago de impuestos a quienes no perciben ni siquiera el mínimo para vivir es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno que lo más seguro es que signifique una erogación superior a aquella cubierta por el menesteroso como tributo. Es preferible señalar una cantidad como mínima para subsistir que no señalar ninguna". (22)

Nuestro Derecho Tributario acoge las ideas de Einaudi y señala como mínimo para subsistir y en consecuencia libre de tributar al salario mínimo de las localidades, de acuerdo con los estudios que al efecto formula la Comisión Nacional de Salarios Mínimos cada dos años.

Cuando el legislador mexicano expide una nueva ley impositiva que por defecto de técnica no comprende a todos los que se dedican a la misma actividad, se ataca de inconstitucional por violación al principio de generalidad, *vr. gr.*, la Ley del Impuesto Sobre Reventa de Grasas y Lubricantes que estuvo en vigor en 1961, establecía en su artículo 1o. que es objeto del gravamen "la reventa de grasas y lubricantes elaborados por Petróleos Mexicanos y que se enajenen en envases con marcas o denominaciones extranjeras", con esta disposición no quedaron gravadas la reventa de esos productos envasados con marcas o denominaciones mexicanas. De inmediato los afectados acudieron al juicio de amparo invocando violación al principio de generalidad.

Si una ley no es general entonces es particular o privativa, es decir, que carece de los requisitos de ser abstracta e impersonal. La doctrina mexicana a expuesto sobre el particular "es eminentemente concreta, individual o personal una ley, cuando su

(21) Bielsa, Rafael.—"Compendio de Derecho Fiscal".—Tomo III.—Pág. 255.

(22) Einaudi, Luigi.—Op. Cit.—Pág. 22.

vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas, careciendo por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley". (23)

De lo expuesto se desprende que la Ley del Impuesto Sobre Reventa de Grasas y Lubricantes, no es privativa, por no estar limitada a una persona o a varias determinadas, sino a todas aquellas personas, físicas o morales, que coincidan en revender los productos de Petróleos Mexicanos en envases que llevan marcas o denominaciones extranjeras. Esta ley no carece de generalidad, lo que le faltó fue proporcionalidad y equidad, en función a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Que el impuesto sea uniforme significa que todas las personas sean iguales frente al tributo. Este principio no explica porqué en México dos personas que perciben iguales rentas o ingresos y que por tanto tienen igual capacidad contributiva, por provenir sus ingresos de diversa fuente no pagan la misma cantidad de impuesto. Por ejemplo: los artistas, deportistas, toreros y profesionistas, quedan encuadrados dentro del artículo 49 fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como contribuyentes que ejercitan libremente una profesión o actividad artística; sin embargo, los tres primeros pagan menos impuestos que los profesionistas:

Artistas, Deportistas y Toreros

Ingreso anual	\$ 96,000.00
Menos: Deducción artículo 52.—60%	57,600.00
	<hr/>
Neto de Ingresos.	\$ 38,400.00
Menos: Deducción artículo 54.—20%	7,680.00
	<hr/>
Base Gravable.	\$ 30,720.00
	<hr/> <hr/>

(23) Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.—Tomo LXXVI, 1a. Parte, Vol. II, Pág. 377.

Impuesto según artículo 75

\$ 28,800.00 Fijo.—	\$ 1,752.04
1,920.00 al 11.62%	223.10
	<hr/>
Total impuesto causado.—	\$ 1,975.14
	<hr/>

Profesionistas

Ingreso anual	\$ 96,000.00
Menos: Deducción artículo 51.—20%.—	19,000.00
	<hr/>
Neto de Ingresos.	\$ 76,800.00
Menos: Deducción artículo 54.—20%	15,360.00
	<hr/>
Base Gravable.	\$ 61,440.00
	<hr/>

Impuesto según artículo 75

\$ 57,600.00 Fijo	\$ 5,634.28
3,840.00 al 16.72%.—	642.05
	<hr/>
Total impuesto causado.	\$ 6,276.33
	<hr/>

Este ejemplo representa que los profesionistas pagan por concepto de Impuesto Sobre la Renta al Ingreso Global de las Personas Físicas el 217.77% más que los artistas, deportistas y toreros. Lo que es criticable por todos conceptos.

b) *Principios de certidumbre.*—Este principio señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. El legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, momen-

to en que se causa, momento de pagarse, obligaciones e satisfacer y sanciones aplicables.

La Ley de Ingresos de la Federación incorpora parcialmente este principio al establecer en su artículo 20. "El Ejecutivo Federal queda facultado para: I—Suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones". Digo parcialmente, porque la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en la referente a "suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias", introduce la incertidumbre de que el Ejecutivo puede aprovecharse para crear nuevas obligaciones en contra del causante; además esa delegación pugna con la Constitución, ya que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades, sólo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna y entre los que no se halla la expuesta.

La facultad delegada en la fracción siguiente del artículo 20, que consiste en que puede "crear, suprimir o modificar las cuotas, tasas o tarifas de los derechos, productos o aprovechamientos", también es de dudosa constitucionalidad por las razones expuestas; solamente el Poder Legislativo puede imponer las cargas económicas o las de sangre, por medio de leyes formales que se inicien en la Cámara de Diputados, en función al artículo 72 inciso h) de la Constitución.

c) *Principio de Comodidad.*—Se dice que el pago de un impuesto representa para el particular un sacrificio, por lo tanto el legislador debe hacer cómodo su entero, debe por lo tanto escogerse aquellas fecha o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen sea más benéfico y por tanto menos oneroso para el causante. En nuestra legislación encontramos que el impuesto sobre la renta, tratándose de causantes mayores se paga dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se cerró el balance, que es la operación contable que determina el resultado de las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el ingreso mercantil de una empresa está gravado por la Ley de Ingresos Mercantiles, que establece que debe pagarse ese im-

puesto dentro de los veinte días siguientes del mes inmediato posterior al en que se obtuvo el ingreso; el pago del impuesto predial se realiza por bimestres; etc.

d) *Principio de Economía*.—Un impuesto justifica su existencia cuando es productivo y de gran rendimiento, pero deberá ser para la administración económico en su control y recaudación. Se logra lo anterior cuando la diferencia entre lo que se recauda y lo que realmente entra al fisco, es mínima, Luigi Einaudi considera que cuando el costo de lo recaudado excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

“Cuatro causas convierten en antieconómico un impuesto:
a) Empleo de un gran número de funcionarios cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo”.
(24) El control del Impuesto Sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, tiene un costo aproximado al 50% de su recaudación, por lo que es antieconómico para la Federación.

b) “Cuando el impuesto oprime a la industria y desanima a las gentes” vr. gr. El impuesto sobre consumos de algodón, en la actualidad está causando el cierre de ciertas industrias textiles en ese ramo por su elevada tasa, porque desalienta a los industriales.

c) “Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría obtener del empleo de sus capitales” vr. gr. En los Estados Unidos de Norteamérica, la sanción pecunaria máxima es de un medio tanto de lo omitido, mientras que en nuestra legislación se establece que puede llegar hasta tres tantos de lo evadido, en algunos países de Sudamérica la sanción llega hasta diez tantos.

d) “Las visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, hace objeto de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades”.

(24) Smith Adams.—Op. Cit. Pág. 143.

e) *Fines de los Impuestos.*—En principio los impuestos los impone el Estado para satisfacer principalmente y en forma general los servicios públicos.

Existen los servicios públicos generales y los particulares, los primeros pueden ser indivisibles o divisibles, todo atendiendo a la forma en que el Estado los presta y a la forma de sufragarse. Un servicio público será general e indivisible cuando no puede precisarse qué persona se beneficia más que otras con la prestación del mismo, es un servicio que beneficia a toda la colectividad y en el que no puede determinarse quién obtiene una mayor ventaja.

Los servicios públicos generales divisibles, son aquellos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es posible conocer quiénes obtienen una mayor ventaja sobre el resto, con la prestación de dicho servicio, además, se prestan a petición de los particulares.

Por último los servicios públicos particulares, son aquellos que el Estado presta en forma de monopolio y los cuales son solicitados por los interesados, vr. gr. los telégrafos, correos, etc.

Los servicios públicos generales indivisibles, deben prestarse con los impuestos que se recauden. Los servicios públicos generales divisibles deben satisfacerse con el rendimiento de la contribución especial y las servicios públicos particulares se cubren con los derechos.

“Dos son las características que debe reunir el servicio que se satisface con los impuestos; la indivisibilidad y la consolidación. Será indivisible cuando el Estado al prestar el servicio no sabe cuando de él va en beneficio de un habitante y cuando en beneficio de otro. La consolidación se entiende en que el servicio indivisible da la sensación de que está plenamente satisfecho ya que las consecuencias que se originarían en caso contrario, podrían llegar a ser muy graves”. (25)

Considero que no podemos aceptar esta teoría, puesto que el

(25) Einaudi Luigui.—Op. Cit. Pág. 31.

impuesto no solamente se establece para satisfacer el costo del servicio público general indivisible; el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida que los otros ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo o bien no es recomendable que se satisfaga mediante la contribución especial o los derechos, sea porque el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación del servicio o porque por razones políticas o económicas no es recomendable precio alguno, por ello, "poca importancia tiene para su caracterización jurídica el nombre que el legislador haya dado a cada una de esas contribuciones, todo depende de cómo se implanten en cada caso". (26)

En efecto, todo depende de si el poder público desea absorber con los impuestos la prestación de determinados servicios o que los particulares lo auxilien con parte de su costo o que él sea cubierto íntegramente por los beneficiados. Decidir si un servicio público debe ser cubierto con un impuesto o con un derecho, depende de la política financiera que el Estado quiera seguir, ya que nada le impide esa facultad.

f) *Definición de Impuesto.*—Bielsa al definir el impuesto dice que éste es: "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos". (27)

Para Fleiner los impuestos son: "prestaciones que el Estado u otras corporaciones de derecho público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas". (28)

De estas definiciones se desprende que coinciden en afirmar que los impuestos son prestaciones que obligatoriamente deben dar los particulares al Estado, haciendo caso omiso de que aquél realice acto alguno para adquirir dicha prestación. Aun cuando nuestra legislación actual suprimió que el obligado debería in-

(26) Fleiner Fritz.—"Derecho Administrativo".—Pág. 196.

(27) Bielsa, Rafael.—Op. Cit.—Pág. 266.

(28) Fleiner Fritz.—Op. Cit.—Pág. 204.

currir previamente en un hecho o coincidir con una situación que determine la obligación del pago, del estudio de los diversos ordenamientos impositivos tales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Timbre, de Ingresos Mercantiles, etc., desprendo que sí es necesario que además de que el Estado fije la carga económica, debe coincidir su situación con el hecho generador del crédito fiscal.

La definición del impuesto que adopta nuestra legislación federal, se encuentra consignada en el artículo 2o. del Código Fiscal que dice: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Al suprimirse el artículo 2o. anterior se cae en la situación especial de que ya no establece que la conducta del causante debería coincidir con el hecho generador del crédito fiscal, en efecto, el derogado artículo 2o. expresaba con mejor técnica que: "El impuesto es la prestación en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todo aquel individuo cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Como no se modificaron las leyes impositivas especializadas, ya no son congruentes éstas con la definición del Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor.

g) *Características de los Impuestos.*—El impuesto como primera característica debe establecerse a través de una ley. El artículo 31 Constitucional establece la obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos, de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Los artículos 65 fracción II; 73 fracción VII; 74 fracción IV y 72 inciso h) del mismo ordenamiento, hablan de que el Poder Legislativo debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el Presupuesto de Gastos, esto es, la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley formal legislativa.

El reglamento está expedido por el Ejecutivo en función al artículo 89 fracción I de la Constitución, pero en materia fiscal

las disposiciones que contengan los reglamentos no deben ser de carácter impositivo, únicamente deben contener disposiciones que tiendan a precisar situaciones establecidas en leyes formales expedidas por el Poder Legislativo y siempre y cuando no se deje al Ejecutivo el crear tributos o aumentar uno ya existente. El Poder Ejecutivo afirma que sí puede expedir este tipo de ordenamientos con base en que el Poder Legislativo le delega esa función. Lo cual aunque cierto, no está autorizado para delegar esas funciones tratándose de la materia tributaria, puesto que no lo autoriza ni el artículo 29, ni el 131 de la Constitución, como ya lo he razonado con antelación.

La obligación impuesta en el artículo 31 fracción IV de la Constitución para contribuir a los gastos públicos, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo, ésta es la obligación general en materia contributiva.

La obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los causantes y que coincidan con la acción o circunstancia que la ley impositiva en particular señala como hecho generador del crédito fiscal.

“El individuo razonable tendrá que elegir entre el sacrificio contributivo, con los beneficios personales y sociales implícitos y la evasión legal, con los sacrificios personales normalmente de orden económico y espiritual, inherentes a esa postura”. (29) Este pensamiento se amplía cuando se expresa “si el sistema contributivo está correctamente integrado de acuerdo con los principios técnicos financieros en particular, respecto a la equidad de las cargas públicas, todo individuo razonablemente tendrá que optar por el pago de las contribuciones, de lo que se desprende que siendo el derecho de opción puramente virtual, puede sostenerse con propiedad que éstas tienen el carácter de obligatorio”. (30)

Difiero de esta postura ya que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho de que el Estado grave todos los actos

(29) Ortega B., Joaquín.—“Apuntes de Derecho Fiscal”.—Pág. 114.

(30) IBID.—Pág. 116.

o actividades relacionadas con los individuos, con lo cual se elimina sus derechos a elegir entre pagar o no; aun cuando éstos hayan sido representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta, sino del hecho de que una vez que se ha coincidido con la situación señalada como la que dá nacimiento al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.

Otra característica consiste en que el impuesto debe ser proporcional, lo que significa que se aplique el gravamen a todos aquellos individuos que coincidan en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Será equitativo, cuando a igual situación o circunstancia corresponda igual imposición, todos los que se encuentren en la misma situación o circunstancia deben tributar con la misma cuota.

Un impuesto puede ser proporcional y no equitativo o viceversa, vr. gr. la comentada Ley Sobre Reventa de Lubricantes y Grasas, no era proporcional en virtud de no gravarse a todas las personas que se dedicaban a la reventa de lubricantes y grasas procedentes de Petróleos Mexicanos, no se gravaba a los que enajenaban dichos productos al amparo de marcas o denominaciones nacionales, lo que dio origen a que se reformara la disposición que contenía el artículo 1o. de esa ley impositiva.

En ocasiones es difícil examinar la falta de proporcionalidad o equidad de los impuestos desde un punto de vista puramente económico. Sin embargo en la práctica es común observar ciertos impuestos que carecen de proporcionalidad o de equidad.

En el impuesto al envasamiento de bebidas alcohólicas se establece que en la categoría de vinos producidos con uva fresca del país, el litro pagará la cantidad de \$0.30, lo que dá como resultado que pagará la misma cantidad de impuesto quien vende el litro al precio de \$18.00, que el que lo hace al precio de \$34.00, porque gastó en propaganda, pudiendo ser el caso, que el de precio menor ser de mejor calidad que el segundo.

En el coñac el impuesto es de \$5.00 por litro, si el importado es de un costo de \$500.00, el impuesto le representa el 1%. En el coñac producido en el país, el costo cuando mucho llega a \$100.00, caso en que el impuesto le representa el 5%.

Estos son dos ejemplos en que gravamen no reúne el requisito de proporcionalidad y de equidad desde un punto de vista económico, porque no se grava por igual a los contribuyentes, el impacto económico es diverso en el causante.

La última característica de todo impuesto es que debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto; aquel que se establezca y que no está destinado a satisfacer un gasto aprobado por la Cámara de Diputados o establecido en una ley posterior formal, aun cuando el rendimiento del mismo se destine en favor de la administración activa, no hay la obligación de pagarlo, por lo tanto debe reputarse de inconstitucional y tratar de impugnarlo.

Cuando se creó el impuesto del 1% para la enseñanza superior, se omitió establecer en el presupuesto de egresos el gasto que iba a satisfacerse en forma específica con el rendimiento del mencionado impuesto.

Si en los términos del artículo 73 fracción VII, de la Constitución, el Congreso de la Unión debe establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto y en éste no estaba previsto el gasto, no había porque pagarlo por ser inconstitucional. En la actualidad ya se suprimió el impuesto del 1% para la enseñanza, pero en su lugar se creó el impuesto del 1% sobre las remuneraciones pagadas al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; Fracción XIV del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1970.

h) Clasificación de los Impuestos.—Los impuestos pueden ser directos o indirectos. Los directos son aquellos que no son repercutibles y los indirectos los que sí pueden repercutirse. La corriente moderna representada por Einaudi, Somers, Dalton, Giannini, etc., afirma que no es verdad tal aseveración puesto que todos los impuestos son repercutibles, quizá los únicos que no pueden repercutir el impuesto son los empleados de la Federación. Por lo tanto, lo correcto es afirmar que los directos son los que gravan los rendimientos, *vr. gr.* el impuesto al ingreso global de las empresas, en el cual se grava una utilidad hipotética cono-

las más boyantes. Los dirigentes de la industria y del comercio organizado en México en aquella ocasión no prestaron su cooperación en los ensayos, ésta fue muy poca o nula.

A grandes rasgos expondré sus características, en forma simple diré que es un impuesto que grava la diferencia entre el precio de compra y el de venta; a diferencia del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, no grava los ingresos de las empresas, grava las compras de los productos, de la materia prima que se transforma. Los productos adquiridos al transformarse o venderse nuevamente se grava la utilidad obtenida, es decir se grava el producto económico que representó la diferencia entre la compra y la venta.

Una de las ventajas que se adujeron fue que el control sería sobre causantes, entre unos y otros. En efecto, en la actualidad la mayoría de las empresas adquieren productos para sus industrias que no tienen la documentación comprobatoria fehaciente con los requisitos fiscales necesarios. En el nuevo impuesto se iba a superar lo anterior, porque para repercutir el impuesto debía necesariamente que contarse con la documentación original en donde se señale el importe del impuesto liquidado o retenido hasta ese momento.

El control sería entre contribuyentes, lo que al Estado le representaba dos beneficios principalmente: a) Un máximo control y b) El ahorro consiguiente en el control; ya que él no tendría que desembolsar cantidad alguna para el efecto porque los contribuyentes se controlarían mutuamente.

Actualmente no existe un control exácto sobre los ingresos de las empresas, de ahí que exista una fuerte fuga al respecto, por lo que se consideró que el actual Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles no rinde económicamente al Estado la productibilidad necesaria para lo que se implantó. Por ello, se pensó que el Impuesto al Valor Agregado resolvería este problema.

Otra ventaja que se dijo, es que la repercusión en la actualidad es en "cascada", lo asimila una persona en la forma proporcional en que le afecta, es decir, conforme se presenta el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se vá asimilando, en la mayo-

ría de los casos el causante prefiere no repercutirlo con el fin de que lo que paga por ese concepto, posteriormente hacerlo deducible de su utilidad hipotética. Puesto que el impuesto sobre ingresos mercantiles le es más barato que el impuesto sobre la renta.

El Estado comprendió que en el impuesto al valor agregado tal situación no se daría ya que la repercusión es automática y va a dar directamente al consumidor. La consecuencia sería que los causantes al no poder asimilarlo, obtendrían mayores utilidades hipotéticas y en consecuencia cubrirían una mayor tasa del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas o de las personas físicas, según sea el caso.

Ya estaba a punto de entrar en vigor el nuevo impuesto cuando en 1969 en Francia ocurrió lo no previsto, vino la devaluación del franco en un 12.5%. Al estudiarse el porqué de esa situación, se llegó a la conclusión que entre otras causas estaba el impuesto al gasto, nombre con que ahí se le conoce al impuesto al valor agregado. En efecto, como apunté líneas arriba, la repercusión de este impuesto es automática y vá a dar directamente al consumidor, al último adquirente de los productos o de los servicios, lo que trae como consecuencia un alza en los costos, dándose con ello la inflación.

Por otra parte para poder controlar el nuevo impuesto iba a ser necesario llevar una serie de registros contables adicionales, en libros especiales para el efecto, de ahí que la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta no tenga su respectivo reglamento actualizado. Ya que como en esa ley se dispone que los causantes llevarán los libros de contabilidad que señala el Código de Comercio y los que fije el reglamento, era necesario esperar los resultados de los experimentos para la implantación del impuesto al valor agregado, para pedir los libros autorizados necesarios para su control. Siendo como ya afirmé ésta una causa por las cuales no se ha expedido el reglamento a la ley del impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, puede ser real o personal, según las necesidades de cada Estado, en nuestro

medio es directo y personal actual y formalmente, pero en la práctica se vé que sigue siendo real. Este impuesto nació en enero de 1799 en Inglaterra, se creó para producir los ingresos necesarios para combatir a la Revolución Francesa y a Napoleón que amenazaba invadir Gran Bretaña. Su rendimiento original fue de la tasa del 10% sobre el ingreso total bruto que obtuviesen los ingleses, provengan de la fuente que provengan.

Como en esos tiempos Inglaterra no contaba con los medios necesarios para el control de los ingresos de los causantes el impuesto sobre la renta implantado fracasó y fue necesario suprimirlo, pero fue implantado nuevamente cuatro años después, con el fin de obtener recursos económicos para combatir nuevamente a Napoleón. Ante la experiencia obtenida lo implantó en forma cedular, (en sistema similar como lo tenía México hasta el año de 1964), de ahí nació la recomendación que no debe implantarse un impuesto sobre la renta personal, si antes no se tiene amplia experiencia en el real o cedular, pero sobre todo que se lleve un control más o menos exacto sobre los ingresos de los causantes, ya que lógicamente el contribuyente no manifestará jamás con exactitud los ingresos que obtiene y en consecuencia no pagará correctamente el impuesto sobre la renta personal.

Las diferencias que existen entre el impuesto sobre la renta real y el personal son: en el personal la imposición es sobre la suma total de las rentas o ingresos de cada persona, de ahí su nombre de impuesto al ingreso global. En el real o cedular, se grava la fuente, por ello, nuestro anterior impuesto sobre la renta contenía nueve cédulas más tres tasas, lo que daba un total de doce impuestos. En la actualidad se grava el ingreso de las personas atendiendo a su actividad total, provengan sus ingresos de la fuente que provengan.

Otras diferencias son: en el real se hace abstracción de la persona que recibe el ingreso, se desatiende del contribuyente, en el actual se atiende a la persona, de ahí el Registro Federal de Causantes, que se forma con el nombre y fecha de nacimiento del contribuyente, sea persona física o moral; el real seguía a la cosa, ahora sigue a la persona, lo que es una desventaja para el

Estado, porque al enajenarse un negocio, éste se pierde para el tributo.

En el real las deducciones solamente se refieren a gastos relacionados con la fuente que produce el ingreso; en el personal se autoriza además de esos gastos, los gastos o deducciones extras, de familia, por actividad, etc., lo que dá margen para que exista la desigualdad tributaria. Por que habiendo personas que obtienen los mismos ingresos y estando en la misma situación generadora del crédito fiscal, por autorizarse mayores deducciones paga menos impuesto que otras.

El impuesto sobre la renta real está localizado en el territorio de la cosa, en cambio el personal se localiza en el domicilio del contribuyente, siendo ésta una desventaja para el Estado, porque bastará perder el control domiciliario del causante, para perder el tributo.

Por último, el real es de cuota proporcional y el personal de tarifa progresiva, por lo cual el primero es más benigno y el segundo más justo. En el real si una persona percibe ingresos por un negocio comercial, como asalariado y como profesionista, pagará tres tarifas diferentes; en el personal paga una sola tarifa sobre la totalidad de esos ingresos y se le exige mayores impuestos que en el real, por que aquel está dividido en tres categorías y por consiguiente el impuesto a pagar es mínimo, es más benigno.

El impuesto sobre la renta personal es más justo porque exige más a quien más tiene. Muchos contribuyentes al establecerse el actual impuesto sobre la renta personal, pensaron que debido a las deducciones por cargas familiares les iba a ser más benigno. Nada más erróneo, puesto que la misma ley de la materia solamente autorizó las cantidades máximas por gastos de familia que es el 20% de los ingresos hasta la cantidad de cien mil pesos anuales, de ahí en adelante ya no hay deducciones.

La mayoría de los asalariados obtienen un ingreso anual no superior a los veintiseis mil pesos. Se calcula que éstos en promedio representan el 85% de todos los contribuyentes del país. Este cambio fue benéfico para el causante que menos ingresos

Estado, porque al enajenarse un negocio, éste se pierde para el tributo.

En el real las deducciones solamente se refieren a gastos relacionados con la fuente que produce el ingreso; en el personal se autoriza además de esos gastos, los gastos o deducciones extras, de familia, por actividad, etc., lo que dá margen para que exista la desigualdad tributaria. Por que habiendo personas que obtienen los mismos ingresos y estando en la misma situación generadora del crédito fiscal, por autorizarse mayores deducciones paga menos impuesto que otras.

El impuesto sobre la renta real está localizado en el territorio de la cosa, en cambio el personal se localiza en el domicilio del contribuyente, siendo ésta una desventaja para el Estado, porque bastará perder el control domiciliario del causante, para perder el tributo.

Por último, el real es de cuota proporcional y el personal de tarifa progresiva, por lo cual el primero es más benigno y el segundo más justo. En el real si una persona percibe ingresos por un negocio comercial, como asalariado y como profesionista, pagará tres tarifas diferentes; en el personal paga una sola tarifa sobre la totalidad de esos ingresos y se le exige mayores impuestos que en el real, por que aquel está dividido en tres categorías y por consiguiente el impuesto a pagar es mínimo, es más benigno.

El impuesto sobre la renta personal es más justo porque exige más a quien más tiene. Muchos contribuyentes al establecerse el actual impuesto sobre la renta personal, pensaron que debido a las deducciones por cargas familiares les iba a ser más benigno. Nada más erróneo, puesto que la misma ley de la materia solamente autorizó las cantidades máximas por gastos de familia que es el 20% de los ingresos hasta la cantidad de cien mil pesos anuales, de ahí en adelante ya no hay deducciones.

La mayoría de los asalariados obtienen un ingreso anual no superior a los veintiseis mil pesos. Se calcula que éstos en promedio representan el 85% de todos los contribuyentes del país. Este cambio fue benéfico para el causante que menos ingresos

percibe, en comparación del que obtiene grandes ingresos, por lo que éste es uno de los grandes aciertos en materia contributiva de nuestro Gobierno Federal, en virtud de que quien recibe ingresos elevados paga impuestos elevados.

Los impuestos pueden ser específicos o ad-valorem, los primeros atienden al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el segundo es el que se fija de acuerdo al valor del producto. El impuesto ad-valorem es el más justo de todos los impuestos directos por cuanto atiende al precio, pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro, vr. gr. la Ley del Impuesto al Tabaco, grava más una cajetilla de cigarrillos de \$3.60 o \$5.00 que una de \$1.40, porque "quien quiera que su dinero se convierta en humo, que pague más impuesto que el que no tiene vicio". (31) Esta clasificación se encuentra también en materia aduanera.

Los impuestos pueden ser con fines fiscales o con fines extrafiscales, los primeros proporcionan ingresos al Estado para satisfacer su presupuesto de gastos, los segundos se establecen con ánimo de que no produzcan ingresos sino todo lo contrario, vr. gr., hace diez años estuvo en vigor el impuesto de mezclas alcohólicas, conocido como de exenciones porque nadie lo pagaba y es que en él con una cuota bastante elevada, se establecía una serie de obligaciones para los mezcladores de bebidas alcohólicas, que si las cumplían estaban exentos de tributar. Su objeto fundamental fue el que se obtuviese un control fiscal sobre el consumo del alcohol, que a su vez se encontraba gravado con el impuesto a las industrias alcoholeras del país.

De acuerdo con nuestra Constitución los impuestos son federales, estatales y municipales, con lo cual el mismo objeto, la misma situación o circunstancia que las leyes señalan como hechos generadores del crédito fiscal pueden estar afectos a los tres tributos y sin embargo no existir por ello doble imposición inconstitucional, en virtud de estar establecidos los gravámenes por tres entes públicos distintos.

Cuando el mismo ante público grava el mismo objeto con más

(31) Einaudi, Liugui.—Op. Cit. Pág. 47.

de un impuesto se presenta la doble tributación inconstitucional, por ejemplo: el impuesto del 1% sobre ingresos de los asalariados para la enseñanza superior, era inconstitucional por cuanto la misma situación era objeto del impuesto en cédula IV y del mencionado 1%.

Debe usarse el término objeto y no fuente, porque la fuente puede estar gravada tres veces y no ser inconstitucional, *vr. gr.*: la energía eléctrica está gravada con un impuesto a la producción y está gravada con un impuesto al consumo. No existe inconstitucionalidad porque por una lado se grava la producción de la energía eléctrica y por el otro la adquisición, se grava la misma fuente pero no el mismo objeto. La misma fuente puede gravarse con un impuesto a la producción, otro a la enajenación y uno más a la adquisición, se gravarían tres situaciones o circunstancias diferentes una de otras lo que es perfectamente constitucional.

B) *Los Derechos.*

“Son contraprestaciones de un servicio público particular” (32); “Sólo cuando el estado ejerce monopolio sobre el servicio, pues cuando concurre con los particulares, se estará en presencia del pago de un precio privado (33); “en la prestación de servicios monopolizados o no” (34); “sólo cuando el particular provoca la prestación del servicio” (35); “como cuando éste le es impuesto por una ley” (36); “cuando el servicio prestado sea por la administración activa o por la administración delegada del Estado”. (37)

Nuestro Código Fiscal Federal vigente, en su artículo 3o. dice: “Son derechos las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio”.

(32) B. Griziotti.—“Derecho Fiscal”.—Pág. 40.

(33) Bielsa, Rafael.—Op. Cit.—Pág. 260.

(34) Ortega B., Joaquín.—Op. Cit. Pág. 122.

(35) H. Dalton.—“Principios de Finanzas Públicas”.—Ediciones Arayú.—Segunda Edición.—Pág. 93.

(36) Ortega B., Joaquín.—Op. Cit.—Pág. 122.

(37) Einaudi, Luigui.—Op. Cit.—Pág. 54.

A diferencia del anterior Código Fiscal Federal, no establece que el Estado ejerza monopolio sobre el servicio con lo cual se podría aplicar no solo en contraprestaciones de servicios monopolizados, sino también tratándose de bienes sobre los que el Estado ejerce monopolio.

La razón del legislador de no incluir la idea anterior de monopolización del servicio, fue la de darle fundamento jurídico a las cuotas que se pagan por los trabajadores y patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Este organismo descentralizado no presta en forma de monopolio el servicio médico asistencial y de seguridad social, recuerdese que el ISSSTE, presta ese mismo servicio a los empleados gubernamentales, y que las Instituciones de Crédito gozan de la llamada cuota de reversión, por virtud de la cual sustituyen al IMSS, en la obligación de prestar los servicios médicos quirúrgicos.

Se rompe con la actual definición que hace el Código Fiscal de la Federación de los derechos, con el principio doctrinal establecido sobre el concepto de precio público, puesto que solo cuando el Estado monopoliza un servicio o un bien, el precio es público en virtud de que esté se establece atendiendo el interés público.

A través de los derechos el Estado recupera fuertes sumas, que erogó en la prestación de servicios sobre los que ejerce monopolio o que vienen a auxiliarlo en el sostenimiento de un servicio público general, que con el carácter de particular puede prestar en un momento determinado. En todas las legislaciones modernas esta figura tributaria ocupa el segundo lugar en importancia como fuente de ingresos.

Cuando el Estado impone a través de una ley que los particulares que explotan determinada actividad la efectúen en concurrencia con él, no puede imponer un precio por el servicio o actividad como soberano. Para que imponga un precio como soberano es necesario que el servicio público lo presente en forma de monopolio, vr. gr. el servicio de telégrafos, es un servicio público que presta el Estado en forma de monopolio y por el cual cobra un precio que es conocido como derecho.

De acuerdo con nuestra Constitución el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer contribuciones que basten a cubrir el presupuesto. Desde hace algunos años tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Presupuesto de Gastos se estableció una serie de partidas que se destinan a satisfacer el gasto de "Erogaciones Adicionales de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal".

Lo anterior es de dudosa constitucionalidad porque los ingresos que perciben los organismos autárquicos, son para la satisfacción de sus propios presupuestos, los que no son conocidos por el Congreso de la Unión; más que como un dato puramente informativo y en una cifra global, con lo que no se satisfacen los extremos de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución. Por otra parte se viola la disposición del artículo 126 de nuestra Carta Magna que prohíbe pago alguno que no esté establecido previamente en el presupuesto o determinado por ley posterior.

Tanto la fracción VII del artículo 73 como el 126 Constitucional prevén los gastos de la administración activa, no hacen alusión a los gastos de la administración delegada que se imparte por medio de los Organismos Descentralizados y las Empresas Propiedad del Gobierno Federal. Por otra parte los organismos que integran la administración delegada son muchos, sin embargo solamente se incluyen los presupuestos de gastos y los ingresos a que hace referencia el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, los que solamente son dieciseis, dejando fuera ingresos y presupuestos de organismos importantísimos como son los de la Comisión Nacional de Seguros, la Bancaria, de Valores, etc.

Si los derechos constituyen una figura jurídica tributaria y los tributos solo pueden establecerse por el Estado en su carácter de soberano con el fin de recaudar los recursos que basten a cubrir el presupuesto, entendiéndose por tal el de su administración activa, para que un particular quede obligado y se le pueda exigir el pago de una cantidad por concepto de derechos, es necesario prestarle un servicio a través de una Secretaría o Departamento de Estado, y no por conducto de un organismo autárquico en el que se haya delegado la prestación de un servicio público, por

cuanto que los ingresos para la administración delegada no se destinan a cubrir los gastos públicos a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

El Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, los derechos son una contribución, por tanto el Estado para exigir por un servicio administrativo el pago de una prestación, necesariamente debe apoyarse en una ley formal.

En la Ley de Ingresos de la Federación, año con año, aparece una disposición por lo general en el artículo 2o., que faculta al Poder Ejecutivo para crear, modificar o derogar las cuotas, tasas o tarifas de los derechos. Nuevamente el Poder Legislativo delega funciones que solamente él debe ejercitar, perdiéndose una vez más el control por órgano político que el constituyente implantó, por otra parte es de dudosa constitucionalidad esa delegación de funciones, porque no la autoriza ningún artículo de la Constitución.

Esa delegación es por motivos políticos. Es con el fin de facultar al Ejecutivo para que una vez que ha concluido el período ordinario de sesiones del Poder Legislativo, si acaso existiesen cambios económicos, esté en posibilidad de iniciar o ampliar la prestación de un servicio público por el cual se deba exigir de los particulares el precio del mismo o bien porque debido a que se modificó el costo de un servicio es pertinente modificar también el precio.

No obstante esa delegación de facultades, el Ejecutivo se ha preocupado de hacer uso de ella exclusivamente en servicios por los cuales, aumentándose el precio, a los particulares no les conviene por razones económicas impugnar la inconstitucionalidad del nuevo derecho o del aumento del ya existente. Se modifican generalmente los precios sobre aquellos servicios que no es dable exigir la devolución, no le conviene a la generalidad acudir al Juicio de Amparo, en virtud de ser más el daño que se recibiría que el beneficio, vr. gr. frecuentemente se modifican las tarifas de los telégrafos y el de correos, a nadie se le ocurriría impugnar un aumento por estos conceptos.

Como el costo de un servicio público puede variar de un momento a otro, lo que ocurre con frecuencia por causas económicas ya sean locales o internacionales, es conveniente que el Poder Ejecutivo se encuentre habilitado para poder hacer frente a la situación, lo que se logra por medio del procedimiento incorrecto de delegar funciones que son exclusivas del Poder Legislativo. Para que esto no ocurra, bastaría con modificar el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional, expresándose que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de los derechos autorizados por el propio Congreso y aun para crear otras, con la sola obligación de informar al Congreso del uso de esa facultad.

El hecho de que sea el particular el que provoque la prestación del servicio no implica que su pago sea voluntario, la provocación del servicio y el pago de su costo son momentos distintos. Si el pago fuese voluntario, basándose en que si el particular no desea cubrir cantidad alguna, bastaría con no utilizar el servicio, los impuestos también serían voluntarios, lo cual es incorrecto, puesto que si el Estado ha prestado un servicio que debe ser cubierto por el particular, la obligación a cargo de éste nace desde el momento en que la conducta del usuario coincide con la situación prevista por la ley.

El hecho de demandar un servicio no impone la obligación de pagarlo, surgirá en el instante en que el servicio es satisfecho. Por regla general el precio se paga en el momento en que se provoca el servicio, pero si éste no se realiza, el pagador tendrá derecho a la devolución del precio, por no haber coincidido en definitiva con la situación que la ley prevé para que hubiese surgido la obligación, deduciéndose desde luego el costo de la parte que se haya actuado en la prestación o inicio del servicio.

La doctrina se encuentra dividida en este aspecto. Para Jarrah, Gianinni y Bielsa, siendo los derechos una contribución su pago es obligatorio. Para Berliri y Ortega, el pago de los derechos es voluntario porque "tratándose del impuesto el contribuyente paga porque se ha realizado el hecho que dá origen al nacimiento de la obligación tributaria; el pago del impuesto es una situación "posterius". En los derechos, por el contrario, el contribuyente paga

para que se se realice una determinada situación; su prestación constituye un "prius" respecto a la hipótesis prevista por la Ley, es decir, tratándose del impuesto la prestación se paga porque coincidió el hecho con la situación prevista por la ley, en cambio tratándose de los derechos, éstos se pagan porque el contribuyente ha solicitado la prestación de un servicio". (38)

No siempre el impuesto se paga cuando se ha realizado la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, puesto que algunas veces el impuesto se paga primero y después se coincide en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; en otras, coinciden tanto el pago como el momento en que nace la obligación tributaria; en otras las leyes impositivas determinan que primero debe nacer el crédito fiscal y después pagarse; y por último el impuesto es pagado primero por un tercero, no por el sujeto pasivo directo, y con posterioridad se realizarán por el sujeto pasivo directo los actos que darán origen al nacimiento de la obligación tributaria.

Ejemplos: en los impuestos a la explotación forestal, quien explota aquellos productos forestales por los cuales no se necesite una guía que ampare el producto durante su traslado del punto de explotación al punto de su destino final, el legislador ha exigido para garantía del impuesto que primero se pague y después se realice la explotación, —primer caso—. La Ley del Timbre, da ejemplos en que coinciden el pago de los impuestos con el hecho que generó el crédito fiscal, —segundo caso—. En el impuesto sobre ingresos mercantiles y sobre la renta, primero se coincide con el presupuesto tributario y después se liquida, —tercer caso—. El impuesto al consumo de los derivados del petróleo lo paga el distribuidor, esto es el importador del producto en el momento en que introduce esos derivados al país, el impuesto se genera hasta el momento en que el particular, (sujeto pasivo directo), adquiere el producto del distribuidor, —cuarto caso—.

En los derechos la situación es similar, se paga por lo gene-

(38) Ortega B., Joaquín.—Op. Cit.—Pág. 124.

ral antes de la prestación del servicio, pero en otros casos al momento de la prestación del servicio, en otros cuando se solicita y después es prestado el servicio y por último el servicio es prestado primero y después se paga.

Ejemplos: por lo general para el traslado de vehículos los distribuidores pagan primero los derechos de uso de placas federales de traslado, hasta que les son entregadas las placas es cuando las colocan a los vehículos y luego hacen uso de ellas. Al comprarse los timbres de correos se pagan al mismo momento en que se recibe el bien, independientemente que después se usen o no. En el servicio telegráfico, primero se paga y con posterioridad se transmite el mensaje. Por último, en el servicio de inspección a las industrias nuevas o necesarias, primero se presta el servicio y después se pagan los derechos.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece que se debe contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tratándose de los derechos solamente cuando guardan proporción con el costo del servicio, se podrá afirmar que satisfacen el requisito constitucional. Caso contrario si el precio es sumamente elevado en comparación con el costo del servicio, será un impuesto no un derecho; a la inversa, si el precio que se paga por el servicio es sumamente bajo en comparación al costo, será precio político y no un derecho.

En función del servicio y el precio un derecho es la prestación exigida por la administración activa y señalada por una ley, en pago de servicios administrativos particulares.

Es más fácil señalar los casos por los cuales no es recomendable cobrar para otorgar el servicio porque el precio no pueda establecerse. Por ejemplo: la educación, si fuese onerosa constituiría un freno para que los particulares reciban ese servicio, por más bajo que fuese su precio.

Cuando los servicios que deben solicitarse son impuestos por una ley. Si se cumple con una obligación impuesta por el Estado mediante una ley, no podemos, ni debemos pagar por cumplir con ese ordenamiento. vr. gr. la Constitución impone la obligación de

registrarnos para poder votar en las elecciones, cuando acudimos a empadronarnos, que representa solicitar el servicio, si el Estado pretendiese exigirnos el costo de ese servicio, muy pocos ciudadanos se registrarían, aunque con ello se pierda el derecho de voto. Puedo afirmar que aun siendo de índole gratuito, el Estado ha tenido que desplegar una gran publicidad para que se cumpla con esta obligación, siendo los resultados, según información periodística, muy bajos por cuanto no se empadronó ni el 48% de la ciudadanía.

La fracción XVII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1970 establece los derechos y los clasifica en: aduanales, almacenaje, maniobra de mercancías, análisis, servicios extraordinarios, vigilancia de importaciones temporales, tránsito fluvial o terrestre, *otros*.

Según los términos de los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII constitucionales, el Congreso de la Unión debe discutir año con año las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, pero como la administración pública desconoce cuáles son todos los servicios por los cuales debe exigir el pago de derechos y ante la imposibilidad de enumerarlos, no obstante ser su obligación, el legislador recurre al uso de las palabras, "otros", "diversos", "otros servicios" etc., al final de las diversas clasificaciones.

Lo anterior se deriva de la ignorancia de cuáles son todos los servicios por los cuales la administración pública exige el pago de los derechos. Ninguna Secretaría o Departamento de Estado puede proporcionar con exactitud todos los servicios por los cuales cobran derechos. Actualmente existen servicios por los cuales el precio data de veinte o treinta años siendo por tanto obsoletos por no existir ya ninguna relación entre el costo del servicio y el precio del mismo.

Los impuestos y derechos coinciden en que ambas figuras tributarias son creados por la ley y se pagan obligatoriamente. El Impuesto se utiliza por regla general para cubrir los servicios públicos generales indivisibles; los derechos para cubrir los servicios públicos particulares. El impuesto es a cuota fija, proporcio-

nal, progresiva, etc., el derecho es proporcional a la extensión del servicio, excepcionalmente a cuota fija. El impuesto se aplica para satisfacer servicios que no son divisibles, los derechos únicamente para los particulares.

C) *La contribución especial.*

Es una figura jurídica tributaria, en cuanto el Estado la impone con el carácter de obligatoria a los particulares. La contribución especial no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otros entes públicos, es el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, se paga no por el servicio de carácter general divisible que el Estado ha prestado, sino que se paga por el *beneficio específico* que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio.

Esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originen en los servicios de carácter general divisible; con obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero específicamente solamente beneficia a determinadas personas, es decir, el beneficio es colectivo, pero en un momento determinado puede saberse quiénes reciben un mayor beneficio que otros. Por ejemplo: Cuando se pavimenta una calle, evidentemente los beneficiados son todos aquellos que transiten por ella, toda la colectividad puede hacer uso de esa calle, nada lo impide. Sin embargo las personas que son propietarias de los predios colindantes por donde pasa esa calle, son los beneficiados específicamente. Les da derecho de paso, comodidad con la pavimentación, pero lo más importante es que en forma automática el valor catastral del inmueble sube, es lógico que un inmueble tendrá mayor valor si se ubica en una calle pavimentada que en una que no lo está. Ahora bien, el beneficio específico por la pavimentación de esa calle, es lo que se paga como contribución especial y la liquidan los vecinos por donde pasa la calle.

Por eso es que lo que se paga por concepto de contribución especial no es por el servicio prestado o por la obra ejecutada, es por el beneficio económico que determinadas personas expe-

rimentan con motivo de la prestación de ese servicio o de la obra ejecutada.

Solamente la paga el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato. Es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quiénes son los beneficiados con ella, por lo cual es fácil para el Estado prorratear el costo entre ellos. El pago está en relación directa con el monto del beneficio obtenido y lo impone el Estado o el organismo público autorizado, cuando se encuentra establecido en una ley.

Al existir la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, considero que existe una mayor obligación de contribuir a las prestaciones, por aquellos que en forma directa y especial obtienen un mayor beneficio que otros, con motivo de la prestación de un servicio o de la ejecución de una obra.

Los sujetos de la contribución especial pueden ser de dos clases: a) Los que encontrándose en determinada situación económica experimentan una particular ventaja, como consecuencia de una actividad administrativa de interés general. b) Los que como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto público. De ahí que la contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como participación en los gastos que ocasionó la realización de una obra o de un servicio público de interés general que los benefició o los beneficia en forma específica.

El Estado debe exigir la contribución especial, cuando no pueda recuperar el costo de la obra o del servicio con su sola explotación, vr. gr.: la ejecución de un aeropuerto, aun cuando beneficia a las personas colindantes con él, el costo de la obra las recupera el Estado por la explotación del mismo, puesto que cobra una serie de derechos a las empresas que hacen uso del aeropuerto.

En el Distrito Federal, hace ocho años, con motivo de la construcción de mercados, se sugirió al Departamento del Distrito Federal que modificáse el impuesto para obras de planificación señalando que deberían pagarlo los propietarios de los predios

colindantes con los mercados; porque bien ejecutados, modernos y con buenos materiales, indudablemente los beneficia. La idea no prosperó, porque subsistió el criterio de que por la sola explotación de una obra debe recuperarse su costo. Cuando el costo de la inversión efectuada es recuperable por la explotación de la obra ejecutada, no debe existir la contribución especial, cuando por la explotación del bien u obra ejecutada no es posible la recuperación de la inversión, debe imponerse la contribución especial.

La figura típica de la contribución especial es la contribución por mejoras. "La cual es una contribución compulsiva proporcional al beneficio específico derivado y destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común" (39) Su aplicación es en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques, jardines, urbanización de las vías públicas, atarjeas, introducción de agua potable, etc.

La primera característica de esta figura tributaria consiste en que su radio de acción es geográfico. La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece el impuesto de planificación, donde se considera que la apertura de una nueva calle o ampliación de una ya existente, beneficia predios que están dentro de un radio geográfico de quinientos metros.

La segunda característica es que sirve para aumentar el patrimonio del Estado, ya que con la recaudación de esta contribución, se liquidan los adeudos que el Estado contrae con los propietarios de los predios que resultaron expropiados, por la apertura o ampliación de la nueva calle; esa nueva superficie de construcción incrementará el patrimonio de la Hacienda Pública. El problema para esta contribución especial son las obras costosas cuyos beneficios no se circunscriben a una determinada área geográfica, porque el beneficio es para toda la ciudad.

Este problema se presentó en el Distrito Federal con la obra del viaducto "Miguel Alemán". Esta obra quedó comprendida dentro del impuesto de planificación, por estar beneficiando a los predios colindantes económicamente. El problema consistió

(39) Hugh Dalton.—Op. Cit. Pág. 106.

en que debido a lo elevado de la obra, sí se imponía el impuesto de planificación, significaba para los propietarios de los predios colindantes, el adquirir nuevamente sus propios predios, por lo elevado de esa contribución. La obra no solamente benefició a los vecinos del lugar, sino a todos los habitantes del Distrito Federal, por lo que la aplicación del impuesto para obras de planificación en este caso se consideró injusto.

Dentro de la legislación federal, la contribución especial se encuentra con las denominaciones siguientes: "Derechos de verificación de pesas y medidas"; "Derechos de vigilancia"; "Derechos por los servicios de vigilancia en los espectáculos teatrales, deportivos o centros nocturnos"; "Derechos por los servicios de fumigación en los teatros y salones cinematográficos"; "Derechos por permisos para la portación de armas de fuego"; etc. Aun cuando el legislador los llamó derechos, no lo son porque se aplican a quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria o de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o aumento en el gasto público ya existente.

El Estado necesita enviar un inspector que garantice el espectáculo, la efectividad del programa anunciado. Quienes desean portar armas de fuego necesitan obtener la autorización del Estado, como un medio de control de uso; con lo que evidentemente se provoca un gasto extra al Erario, por lo cual éste está en su derecho de recuperar el costo del mismo; exigiéndolo de aquél a quien lo está provocando.

La contribución especial se diferencia de los derechos en que aquélla es una compensación y éstos constituyen el precio equivalente de un servicio administrativo. La primera es una prestación que pagan las personas que están dentro de determinada área geográfica cuando se trata de obras públicas y cuando se trata de servicios por quienes se ven específicamente beneficiados; en los segundos no existe el principio de la territorialidad. La contribución especial se paga una vez y los derechos cuantas veces se obtiene la prestación del servicio o hasta en tanto éste no deje de prestarse. En la contribución no se paga todo el costo de la obra o del servicio, en los derechos sí.

La diferencia entre la contribución especial y los impuestos son: aquélla es una compensación por un servicio general divisible, éstos corresponden a un servicio público general indivisible. La primera es proporcional, los segundos pueden ser proporcionales, progresivos, regresivos, etc. La contribución especial es proporcional al beneficio recibido, el impuesto es una prestación. La primera tiene un radio de aplicación territorial, el impuesto no. Por último la contribución especial sirve para aumentar el patrimonio estatal, el impuesto se utiliza para cubrir las necesidades de carácter social a cargo del Estado que no se satisfacen con otras cuentas de ingresos.

Por analogía: la contribución especial, el impuesto y los derechos son: figuras tributarias, se exigen a través de una ley y se pagan con carácter de obligatorio por los afectados.

Con frecuencia a la contribución especial se le confunde con el impuesto por plusvalía, lo que es erróneo porque la primera se paga por los beneficios económicos que obtienen los propietarios de los predios que colindan con o están dentro del área geográfica en que se ejecutó una obra.

El impuesto de plusvalía, es el que se paga por el incremento económico que determinados bienes obtienen como consecuencia de cambios económicos que experimenta el país o la zona donde se encuentran ubicados esos bienes, es decir, son dos gravámenes totalmente distintos. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra disfrazado el impuesto de plusvalía al gravarse la enajenación de bienes inmuebles, que se encuentran depreciados contablemente, por lo cual tienen un valor comercial superior al registrado en libros.

La contribución especial debe cubrirse sólo en prestaciones de servicios públicos, cuando estén señalados en una ley o con motivo de la ejecución de ciertas obras. Cuando existe un interés público, el Estado opta por imponer un servicio público mediante la aplicación de una ley y no espera a que los particulares interesados acudan a solicitarlo, es con el fin de tener la certeza de que el servicio se presta pero además que se presta bien, de tal razonamiento se desprende que debe, en los casos ya señalados, imponerse la contribución especial.

El cobro debe fundarse en una ley, situación que con antelación ya analicé, tanto cuando expuse los impuestos como cuando lo hice en los derechos.

El servicio debe prestarlo la administración activa o directa por las razones argüidas con antelación, también cuando expuse la teoría del impuesto y los derechos.

Otra característica de la contribución especial consiste en que la aportación económica debe ser inferior al valor del servicio público u obra ejecutada. La falta de respeto a esta característica es lo que ha originado profundo malestar entre los contribuyentes. En Guanajuato, Gto., los causantes actualmente alegan que el Gobierno Estatal no les está cobrando una contribución al costo de las obras que ejecutó, sino que les está cobrando la obra completa, no sólo al costo de la misma, sino a un costo superior, es decir que les vendió las obras que ejecutó.

Debe derramarse exclusivamente el costo de la obra que beneficie al causante y nunca la totalidad. Se considera conservadoramente que el beneficio que una obra da al causante es de un 40% de su costo cuando mucho.

El Estado debe guardar el secreto profesional de dónde va a ejecutar obras de beneficio, las cuales van a incrementar los precios de los terrenos circundantes a la obra, con el fin de evitar especulaciones con ellos.

Si al ejecutarse una obra se van a afectar predios rústicos o parcelas, es indudable que si el propietario es un campesino que vive al día del producto de su parcela y acaso de algún ingreso extra por prestación de sus servicios a otros campesinos, al subir el valor predial por la construcción de una vía rápida de comunicación, por ejemplo, difícilmente podrá pagar el impuesto por obra realizada, que le representa veinte o cuarenta mil pesos, viéndose obligado por tanto a enajenar su parcela, con lo cual pierde su escaso patrimonio en beneficio por lo general de gente pudiente.

Como figura jurídica tributaria, su pago se efectúa con el carácter de obligatorio. En el momento en que el Estado con-

cluye la obra, surge la obligación a cargo de los particulares, puesto que en ese momento el Estado se encuentra en condiciones de derramar la parte del costo correspondiente.

Como lo apunté en la introducción de esta parte, ahora trataré brevemente los productos, los cuales no forman parte del Derecho Tributario, sino que son fuente de ingresos administrativos, por provenir de la gestión patrimonial del Estado.

D) *Los productos.*

Los productos son una forma de obtención de recursos económicos por parte del Estado, es en consecuencia una fuente de ingresos.

El Código Fiscal de la Federación los define en su artículo 4o. al afirmar: "Son productos los ingresos que perciba la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

Los productos son en definitiva percepciones de la Federación por la explotación de los bienes patrimoniales del Estado. La Fracción XVIII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1970, establece que se cobrarán sobre los bienes del dominio público: Espacio Aéreo; mar territorial; playas y zonas federales; corrientes, vasos, lagunas y esteros y zonas federales correspondientes; puertos, bahías, radas y ensenadas; presas, canales y zanjas para irrigación y navegación; ferrocarriles de propiedad nacional; reservas mineras; teatros, museos, edificios, ruinas arqueológicas e históricas y estacionamientos anexos a éstas; arrendamiento de inmuebles; regalías y otros ingresos similares derivados de bienes de dominio público de la Nación; reinhumación en los templos o dependencias de los mismos; otros. Esta división es exclusiva de los derivados del artículo 27 Constitucional párrafos cuarto y quinto, así como la clasificación que hace la Ley General de Bienes Nacionales en su artículo 18 y que denomina como bienes del uso común, al igual que la enumeración que hace en su artículo 2o.

He expuesto con antelación que los ingresos económicos del Estado solamente pueden ser de dos clases: a) Los que provienen como resultado de su actividad patrimonial, (son los frutos económicos que le producen sus bienes patrimoniales); y b) Aquéllos que fija en forma privilegiada, en su carácter de soberano a cargo de los particulares, unilateral y obligatoriamente.

Los productos son los frutos que le producen sus bienes patrimoniales, sean de dominio público o bien de dominio privado. De ahí que las relaciones jurídicas que se establezcan en las concesiones respectivas, son de Derecho Administrativo y las controversias sobre las mismas se ventilarán en un Juzgado Administrativo.

La segunda parte de la fracción XVIII, del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1970, establece los productos que se percibirán por la explotación de los bienes de dominio privado de la Nación: Arrendamiento de Tierras y explotación de tierras y aguas; arrendamiento de locales y construcciones; bienes vacantes; bosques; venta de bienes producidos en establecimientos del Gobierno Federal y prestaciones de servicios en los mismos establecimientos; venta de deshechos de bienes del Gobierno Federal; utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal; aparatos de control de elaboración de alcohol y aguardiente; *otros*.

La tercera parte de la fracción mencionada en el párrafo anterior establece los productos que se percibirán por concepto de las inversiones que el Gobierno Federal realiza: Utilidades, dividendos e intereses; utilidades de la Lotería Nacional; dividendos; intereses de valores; intereses sobre créditos concedidos con fondos constituidos en fideicomiso; intereses a cargo de organismos descentralizados y empresas de participación estatal; devolución de intereses sobre bonos emitidos por el Gobierno Federal; y *otros*.

Considero que de la descripción expuesta en la fracción XVIII, del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1970, es fácil comprender la naturaleza eco-

nómica y jurídica de los productos, por lo cual en obvio de espacio, no ahondaré en la materia.

Como dato adicional, los productos en el ejercicio fiscal de 1968, le representaron al Gobierno Federal un ingreso del 3.98%, sobre el total de su administración activa.

I V

CONTABILIDAD DEL ESTADO

Es la rama del Régimen Financiero del Estado que se encarga de la realización y plasmación en cifras de las demás divisiones del mismo.

Registra históricamente el resultado económico y financiero de la aplicación del Derecho Financiero del Estado, del Derecho Tributario, las consecuencias económicas de la aplicación del Derecho Penal Financiero y del Derecho Internacional Financiero.

Si las otras cuatro divisiones del Régimen Financiero del Estado reglamentan jurídicamente las finanzas estatales, la contabilidad del Estado, refleja la historia financiera del mismo, siendo su finalidad la de producir los Estados Financieros necesarios para poder brindar una información económica en un momento determinado.

En México, el insólito desenvolvimiento económico. Y el desarrollo de las funciones que competen al Estado, que actualmente comprenden la obligación de encauzar la actividad económica del País y la evolución del concepto de contabilidad del Estado, que en nuestros días se considera como instrumento para guiar al estadista en su misión de dirigir las finanzas públicas e influir en la vida económica de la Nación; hacen indispensable una reorganización de la misma; porque como veremos en el capítulo siguiente, la contabilidad del Estado en nuestro País, en la actualidad cumple parcialmente con su objeto y no cumple con su finalidad.

La contabilidad del Estado recibe también el nombre de Pública o Gubernamental. Considero que el término correcto es el

de Contabilidad Gubernamental o del Estado, usándose estos dos términos como sinónimos, en virtud de que dan una idea más o menos precisa de su contenido.

El término de contabilidad pública es vago y en lo general para ésta materia crea confusión. La contabilidad pública en nuestro medio, se conoce como el resultado de la práctica del ejercicio de la profesión del Contador Público, su contenido es la de llevar la historia financiera, interpretada en cifras de un patrimonio particular, que puede ser de una persona física o moral. Cuando expuse el primer capítulo, en su parte final, al tratar la división de la contabilidad manifesté que por su contenido se divide en dos grandes ramas: la contabilidad pública o mercantil y la contabilidad del Estado o Gubernamental.

La contabilidad gubernamental abarca el de las personas públicas siguientes: la Federación, Entidades Federativas, Municipios, la contabilidad de los Organismos Descentralizados y la de las Empresas Propiedad del Gobierno Federal.

La contabilidad de la Federación en México, abarca la actividad económica-financiera de este organismo estatal y por concentración contiene también los patrimonios de diversos organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal,

Esto último es por disposición jurídica, puesto que el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1970, señala 16 organismos autárquicos que deben concentrar sus ingresos y por ende su contabilidad en la de la Hacienda Pública Federal.

Las Entidades Federativas llevan también contabilidad gubernamental, siendo su contenido, la actividad económica y financiera de los Estados y Territorios Federales.

Existe la contabilidad Municipal a virtud de lo dispuesto por el artículo 115 de la Constitución en que se establece: "Los Municipios administrarán libremente su *hacienda*". Al respecto es conveniente aclarar que para el Maestro Elizundia Charles, (40) la con-

(40) Apuntes de Contabilidad Pública.—Tomados de su Cátedra impartida en el H. Colegio Militar.—1953.—México.

tabilidad de la hacienda del Departamento del Distrito Federal es una contabilidad municipal, en virtud de que se equipara al Gobierno Local del Distrito Federal, afirma que “el Municipio es el gobierno de una localidad considerada como la base de la estructura jurídica nacional, vr. gr: el de Mérida, Morelia, Monterrey, etc., independientemente de que en esa localidad residan los Poderes Estatales. Por tanto el hecho de que en el Distrito Federal se encuentra la residencia de los Poderes de la Unión, no lo diferencia de las demás localidades, tampoco el hecho de que sea la Contaduría de la Federación el organismo encargado de integrar la contabilidad del Distrito Federal, lo que acontece debido a una disposición jurídica y no como una consecuencia de diferenciación”.

Me adhiero sin reservas a estos razonamientos, pero agregaré que el Distrito Federal no depende económicamente del Erario Federal, baste observar que año con año, se expide su propia Ley de Ingresos y su Presupuesto de Egresos, por lo que su contabilidad es independiente de la Federación.

1.—*La Contabilidad de la Federación.*

Su ubicación correcta está dentro de la rama de la contabilidad gubernamental que registra la historia financiera de la Federación, considerado este término como la unión de los tres Poderes que existen en representación de la soberanía nacional. Lo que se desprende de la interpretación del artículo 49 Constitucional que dice: “El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial”.

El organismo encargado de integrar la contabilidad federal es la “Contaduría de la Federación” que depende directamente del Poder Ejecutivo, en concreto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como ya apunté en la contabilidad federal, se incluye la de ciertos organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal, son los que nombra el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación. Existen otros organismos autárquicos que no concentran su contabilidad, tales como: La Comisión Na-

cional Bancaria, la de Seguros, la de Valores, Patronato del Ahorro Nacional, Universidad Nacional Autónoma de México, etc.

Las empresas propiedad del Gobierno Federal que no concentran su contabilidad, entre otras son: Almacenes Nacionales de Depósito, S. A., Aseguradora Hidalgo, S. A., Aseguradora Mexicana, S. A., Banco Nacional Cinematográfico, S. A., Banco Nacional de Comercio Exterior, S. A., Altos Hornos de México, S. A., Zincamex, S. A., etc.

Únicamente se registran aquellas que por disposición legal deben estar comprendidas dentro de la contabilidad del Erario Federal, sin embargo las otras empresas propiedad del Gobierno Federal, no centralizan sus operaciones, pero la propiedad en sí de ellas si se registra, esto es: las acciones que son los títulos de propiedad, se encuentran dentro del activo del Erario Federal y la participación de utilidades que llegan a decretar, se registra como un ingreso y bajo el renglón de los Productos, lo que es lógico por provenir ese ingreso como un resultado de la gestión patrimonial del Estado.

Contablemente se afecta por el concepto anterior el renglón establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para 1970, en la fracción XVIII, del artículo 1o. que se denomina: "Utilidades, dividendos e intereses".

2.—Importancia de la Contabilidad del Gobierno Federal.

La contabilidad gubernamental federal tiene un papel importantísimo dentro del aparato gubernamental administrativo, debido al crecimiento económico del país y porque ese crecimiento se debe a la participación activa del Gobierno Federal.

En puridad, la contabilidad del Estado al reflejar en sus estados financieros la historia económica-financiera de la Federación, contribuye a la formación de los planes de trabajo y de política financiera que se va a seguir. Es un elemento de control y programación, en sus estados, se reflejan renglones importantes como son: lo que tenemos, como lo tenemos, a quién debemos, quiénes nos deben y cuándo debe cobrarseles, cuándo debemos cumplir con nuestras obligaciones financieras, etc.

Como controladora, la contabilidad gubernamental emite los estados financieros que implícitamente solicitó el constituyente en nuestra Carta Magna, esos estados son los de la cuenta pública. He venido afirmando que dos son las contabilidades gubernamentales federales; una la de la cuenta pública y la segunda la contabilidad del Erario Federal.

En la primera se refleja exclusivamente la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación y el ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación. Su contenido es el de un estado financiero conocido en la técnica contable con el nombre de "Origen y Aplicación de Recursos", que en forma sencilla tiene la característica principal de que en él se contiene exclusivamente los ingresos federales y los pagos que efectúa la federación.

En la segunda que es la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, se contienen cuentas de balance importantísimas. Aquí es donde se reflejan precisamente los activos, pasivos y el capital que en nuestro medio es conocido con el nombre de "Hacienda Pública". Estas cuestiones las expondré en el próximo capítulo en forma detallada.

La experiencia de muchos países demuestra que la contabilidad gubernamental es deficiente e incompleta, unas veces por defectos en la aplicación de la técnica contable y otras por la amplitud y complejidad de las funciones gubernamentales, lo que obstaculiza el control de los ingresos, y de los pagos, así como la aplicación de diversas medidas de política financiera al dificultar la comprobación oportuna de su efecto sobre la actividad económica.

Los sistemas actuales por lo general son obsoletos por no contar con estados financieros adecuados, que permitan conocer en forma clara el modo en que se han comportado las diferentes clases de operaciones gubernamentales, con el fin de que el Gobierno Federal esté en posibilidad de dictar disposiciones acordes con su política financiera y de contar con bases reales sobre las que funde sus proyecciones económicas.

México, no es diferente a otros países, ya que su sistema de contabilidad gubernamental, aun cuando cumple con la obliga-

ción constitucional de rendir la cuenta pública anual al Congreso de la Unión; en lo referente a su amplitud es deficiente y por lo que toca a la oportunidad de la información es inadecuada por no coincidir el período de sesiones del Poder Legislativo con el cierre de libros. Por tal, la administración no cuenta con los elementos indispensables para seguir y comprobar una política financiera adecuada.

La política financiera en México actualmente es llevada en forma aceptable, debido a la sagacidad personal del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como a controles que se llevan en forma estadística en la subsecretaría de Egresos de esa dependencia, pero jamás en la historia, se ha basado en los estados financieros que produce la Contaduría de la Federación.

La contabilidad gubernamental contiene principios "sui generis", por lo que considero de urgente necesidad el que en las escuelas superiores de contabilidad del país se implante nuevamente, un curso de la misma. En la actualidad cuando un Contador Público, se hace cargo de la dirección contable, no sabe qué sistemas de contabilidad va a aplicar. Por lo general al dársele el nombramiento político de Contador General de la Federación (como afirma un compañero), será cuando comience a estudiar las cuestiones de la contabilidad gubernamental. La consecuencia es que seguirá los mismos principios ya implantados, presentará los mismos Estados Financieros de años anteriores y poco o nada se preocupará por implantar nuevos y modernos medios de control contable.

Esa situación origina que los estados financieros sean obsoletos y la forma en que se presentan los mismos no dan una idea real de la situación financiera que guarda la administración pública. Como dato informativo, es conveniente saber que el catálogo actual de cuentas, es el que reestructuró en el año de 1954 el Sr. Don Rafael Mancera O., C. P. T., sin que en el transcurso de 16 años, contador alguno le haya efectuado alguna modificación o al menos alguna observación. En aquél entonces la actuación de ese contador fue relevante, en la actualidad y debido a los cambios dinámicos de la contabilidad, ese catálogo de cuentas ya no es adecuado a las necesidades de la contabilidad gubernamental.

Dos son las finalidades de la contabilidad gubernamental: el control de los ingresos y del gasto público conforme a las disposiciones legales y contribuir con las autoridades administrativas responsables de la política financiera, al propósito de evaluar, analizar, dirigir y consolidar en todo momento la marcha de los programas del Gobierno y su eficacia, sea en el plano general de sus operaciones totales o en el aspecto particular de las entidades administrativas.

Es un error considerar que la contabilidad gubernamental sólo sirve para un control económico-administrativo, sin considerar que su importancia debe residir primordialmente en la información oportuna del estado financiero que guarda la administración, con el fin de que, con base en esa información, crear el programa económico del ejercicio inmediato siguiente.

Estas dos funciones deben completarse y no solamente darle importancia a una de ellas, que por lo demás esa importancia es relativa, porque en la forma en que desarrolla actualmente la Contaduría de la Federación sus actividades, difícilmente puede controlar administrativamente los malos manejos económicos de los encargados de administrar los fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal. Insisto que para lograr lo anterior, es necesario una revisión constante de los sistemas y procedimientos contables, con el ánimo de perfeccionarlos y adecuarlos a los dos fines apuntados.

Los objetivos de la contabilidad son:

- 1.—Mostrar que las operaciones financieras se han realizado dentro del marco de las disposiciones legales.
- 2.—Integrarse con el presupuesto dentro de un sistema de control financiero.
- 3.—Comprobar en cualquier momento que los fondos públicos se están usando adecuadamente.
- 4.—Facilitar la comprobación interna y externa.
- 5.—Facilitar a las autoridades superiores y a los funcionarios encargados de la comprobación y formulación de los

presupuestos, la información exigida para la preparación de programas de gastos y estimación de ingresos.

- 7.—Proporcionar con oportunidad y amplitud la información necesaria para determinar el impacto de la actividad gubernamental en la economía general y para establecer las medidas financieras que requiera la situación económica, así como para la realización de análisis económico-fiscales de carácter total o parcial que auxilien a las autoridades superiores responsables de la política hacendaria.
- 8.—Servir para consolidarse con las operaciones de las diversas partes del sector público, contribuyendo a la formación de las cuentas nacionales y de la formulación del presupuesto económico nacional.

En México, el sistema de contabilidad gubernamental se estableció con propósitos contables de control y responsabilidad, pero no está organizada para el desempeño de las funciones de dirección, debido a que las agrupaciones y denominaciones de las cuentas no siempre son adecuadas para los propósitos de información financiera.

En otros países, el desarrollo de nuevas técnicas contables en materia mercantil, se adecúan a la contabilidad gubernamental, lo que exige el esfuerzo de equipos completos de contadores, licenciados en derecho, en administración, en economía, etc., al igual que desembolsos de cantidades considerables. En otros, la adecuación ha sido debido a la programación integral de planeación.

Si el Estado es el estabilizador de la economía nacional por medio de su régimen financiero, la contabilidad gubernamental contribuye a esa finalidad por medio de la elaboración de información financiera, que debe ser oportuna y con ánimo de dirección.

Al implantarse un sistema ágil de contabilidad, se simplificarían enormemente las estadísticas que en forma marginal se llevan actualmente, facilitándose la elaboración de:

a) *El presupuesto.*—El Estado como los individuos sólo puede hacer un juicio inteligente sobre un gasto o un ingreso, si lo considera dentro del cuadro total de sus ingresos y sus gastos, siendo el presupuesto, por tanto, el sistema de racionalizar los mismos, lo que requiere de responsabilidad y autoridad.

El presupuesto es un instrumento de planeación financiera en cuyo proceso debe distinguirse las etapas de preparación, aceptación, ejecución y presentación del resultado de esas operaciones. En las tres primeras etapas es indudable la necesidad de información contable adecuada que se ajuste a los lineamientos de la política financiera que se vaya a seguir, siendo en consecuencia la contabilidad necesaria para elaborar el presupuesto primero y después para comprobar su aplicación.

b) *El resultado monetario de las operaciones presupuestales.* Con objeto de examinar las causas de variación de la circulación monetaria y la posición del Gobierno Federal como generador o corrector de situaciones inflacionarias, es de suma importancia disponer de un estado financiero que contenga el resultado monetario de las operaciones presupuestales.

Es necesario porque el Gobierno Federal en ocasiones recoge más dinero del que proporciona con sus gastos a otros sectores de la economía. Actualmente se prepara un Estado financiero referente a este renglón, pero debido a las limitaciones actuales de la contabilidad gubernamental, su presentación no es oportuna por lo que es necesario hacer los cambios requeridos en el registro contable.

En México, actualmente persiste el problema de que tanto las oficinas receptoras, como las pagadoras no rinden con oportunidad sus informes financieros, porque los efectúan al mes siguiente en que realizan sus operaciones y por lo general incompletos o carentes de información contable. El problema principal de esta situación, son las llamadas cuentas ajenas al presupuesto, que retardan los ajustes correspondientes, sería oportuno que esos ajustes se realicen en las oficinas receptoras o pagadoras y no en la Contaduría como actualmente se realiza.

Otro problema de la contabilidad de la Hacienda Pública, es

la relación entre ésta y la de los componentes del sector público, (o sea las empresas descentralizadas y las de su propiedad), así como los problemas financieros y las necesidades de consolidar contablemente sus operaciones.

El control contable de los organismos y empresas del sector público, no implica necesariamente su asimilación al presupuesto federal, sin embargo en la actualidad se han incorporado las consolidaciones contables de ciertas empresas y organismos autárquicos, con flagrante violación a principios constitucionales, porque al no saber el Poder Legislativo, el presupuesto detallado de la administración delegada, está impedido de legislar sobre la materia fiscalmente.

Al incorporarse tanto en la Ley de Ingresos, como en el Presupuesto de Gastos a los organismos autárquicos; se va en contra de lo establecido en los artículos 65 fracción II, 73 fracción VII y 126 de la Constitución. La causa por la cual se incluyen ciertos organismos de esta naturaleza, se debió a un estudio que se efectuó hace trece años por un grupo de contadores, sumamente capacitados en la materia contable, pero carentes de la teoría constitucional necesaria para este tipo de cuestiones, siendo por tanto en este aspecto infortunada su actuación, además, no comprendo el porqué entran algunas empresas y organismos y otras no, ya que en el caso específico de la Comisión Nacional Bancaria, sus ingresos por lo general le producen un superávit, que considero debe canalizarse como una fuente de ingresos de la Federación.

En resumen: La contabilidad gubernamental es el medio con que cuenta el Gobierno Federal para elaborar su plan financiero, que fija las normas de control de la economía nacional y la estabilidad financiera de la Nación.

La falta de información oportuna por parte de la Contaduría de la Federación, trae problemas muy graves de índole presupuestal, política y constitucional, a ello se debe principalmente que el Poder Legislativo delegue funciones que no debe delegar, con lo que el Poder Ejecutivo adquiere preponderancia en materia económica sobre los demás Poderes de la Unión, rompiéndose

así el control por órgano político que impuso el Constituyente de 1917.

Es necesario que con base en el resultado contable de las operaciones financieras se informe directamente al pueblo de los estados financieros, para que éste, esté consiente de la situación económica que guarda la gestión administrativa, actualmente existen situaciones que el pueblo ignora y que pueden ser de cierta gravedad, ejemplo: En el año de 1968, se aprobó un presupuesto de gastos de sesenta y un mil millones de pesos. Del análisis del estado financiero denominado "Cuenta Pública", se desprende que el gasto real fue de poco más de ochenta y tres mil millones de pesos, lo que representa un aumento del 33%.

Se observa además, que los ingresos fueron superiores a los gastos en poco más de mil ochocientos millones de pesos, es decir el 2.22%, lo que representa que en ese ejercicio fiscal, los contribuyentes pagamos en esa proporción más caros los servicios públicos, lo que es criticable.

Si los mexicanos en función al artículo 31 fracción IV, estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de los Municipios, Entidades Federativas y de la Federación, justo es que se nos informe directamente de la forma en que se gastó nuestras contribuciones.

Para terminar, insisto nuevamente en el sentido de que la administración delegada no debe formar parte del presupuesto de la nación en su concepción amplia, por no establecerse contribución alguna a ese respecto según la Constitución.

La inclusión de esos renglones en la Ley de Ingresos y en el presupuesto de egresos, fue por consideraciones puramente de control contable de las mismas, según un estudio que se realizó hace trece años al respecto, en el mismo se estableció, que además de integrarse determinados organismos descentralizados y empresas de participación estatal a la contabilidad debería hacerse las modificaciones necesarias legales, lo que no se efectuó.

El pretendido control contable de los organismos y empresas que menciona el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación,

no es necesario hacerlo infringiendo preceptos constitucionales, puesto que es dable efectuar la concentración de ellos, usando principios contables adecuados y si el caso lo ameritase, emitir una ley al respecto, que necesariamente llené los extremos del artículo 72 de la Constitución, pero no legislar en la forma en que actualmente se ha hecho.

V

DERECHO PENAL FINANCIERO

Mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si es dable hablar de un Derecho Penal Financiero autónomo del Derecho Penal Común. El Derecho Penal, al igual que otros Derechos, es dable fraccionarse en ramas, por lo que nada impide que exista un Derecho Penal Financiero. Existen autores que sostienen que solamente debe existir un solo Derecho Penal, puesto que todo él tiende a un solo fin "penar todo acto o hecho contrario a la ley".

Si verdad fuera lo expuesto en el sentido de que el Derecho Penal Común y el Penal Financiero son sólo uno porque tienden a penar los actos o hechos contrarios a la ley, equivaldría a afirmar que el Derecho no puede fraccionarse, porque todo él tiende a hacer más armoniosas las relaciones sociales, las relaciones interhumanas y las de suprasubordinación en el campo gubernamental, sin embargo, no es así porque según su campo el Derecho se ha dividido en ramas con el fin de facilitar su aplicación. Existen ramas del Derecho que a su vez se sub-dividen, tal es el caso del Derecho Administrativo, en general regula las cuestiones jurídicas de la Administración Pública, una actividad de la administración pública es la financiera, por ello, existe el Derecho Financiero, que es el que regula jurídicamente esa actividad de la administración pública, lo que trae como consecuencia que el Derecho Financiero al darse en la esfera administrativa, es una rama del Derecho Administrativo.

El Derecho Penal Financiero, es la rama del Derecho Financiero Público, que regula jurídicamente las cuestiones de los de-

litos en materia fiscal y la aplicación de las normas que corresponden a esos delitos.

Las diferencias entre el Derecho Penal Financiero y el Derecho Penal Común son:

El Derecho Penal Financiero, sanciona tanto a las personas físicas como a las personas morales. El Derecho Penal Común, por lo general sanciona a las personas físicas, no sanciona a las personas morales, a éstas solamente les aplica medidas de seguridad.

El Penal Financiero, atribuye responsabilidad al incapaz y las sanciona con penas pecuniarias. El Común no, para él el incapaz no es responsable y por lo tanto no lo sanciona.

En el Penal Financiero la sanción puede imponerse a personas que no intervienen en la relación jurídica, tal es el caso de los terceros recaudadores. El Penal Común solamente sanciona a los que intervienen en el ilícito penal o bien a los que los encubren.

El Derecho Penal Financiero en ocasiones solamente tiende a obtener la reparación del daño. El Derecho Penal Común tiende principalmente al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño.

En el Penal Financiero para proceder por los delitos previstos en el Código Fiscal Federal, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un quebranto. En el Penal Común, los delitos generalmente se persiguen de oficio y excepcionalmente de querrela de parte, no importando por lo general la determinación de que una persona haya sufrido o no quebranto.

El elemento de coercitividad es irremplazable en una ley, la sanción debe estar plenamente prevista, de lo contrario el cumplimiento de las obligaciones que imponen las leyes serían potestativas y no obligatorias para el particular.

En el Derecho Civil la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una de las partes.

La sanción civil deriva del acuerdo de voluntades de los contratantes o bien de la Ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable a quien no cumpla con lo pactado. En el segundo caso la ley sustituyendo a las partes señala la sanción o bien cuando la norma violada es en perjuicio de una persona ajena al acto contractual, señalando sanciones también cuando con objeto o motivo de un contrato se violan normas de interés general.

En el Derecho Laboral, el fin que persigue la sanción consiste en indemnizar al perjudicado con el incumplimiento del contrato de trabajo.

En el Derecho Penal, la finalidad de la pena principalmente consiste en infringir un sufrimiento al culpable de un ilícito penal, con el fin de que por ese medio se prevengan los delitos.

En el Derecho Penal Financiero, la finalidad que el Estado busca con la sanción es que el causante cumpla con sus obligaciones fiscales, esto en forma principal, porque también consiste en evitar un quebranto al fisco. El objeto de la sanción es asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales que están a cargo del Estado. Es en definitiva, una manifestación de defensa pecunaria por una parte y por la otra en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y una fuente de recursos económicos independientes.

Es manifestación de defensa pecunaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden. Es una forma de recuperación o resarcimiento moratorio, porque es justo que el Erario, (al igual que el particular en el Derecho Privado), persiba intereses por los daños y perjuicios que se le ocasionen al no pagársele puntualmente los créditos fiscales. Constituye una fuente de recursos independiente, por ser bastante elevada la recaudación por este concepto.

La sanción en el Derecho Penal Financiero, es: la represión pecunaria o privativa de libertad o ambas a la vez, que el Estado impone a los particulares y funcionarios de la administración pública que han transgredido la norma fiscal, produciéndole con su conducta un quebranto económico.

Existen ciertas disposiciones especiales que dan margen a entender que el Derecho Penal Financiero no está completo o carece de ciertas nociones para su mejor aplicación e interpretación.

Mientras en el Derecho Penal Común los delitos son seguidos de oficio o a querrela de parte, en el Penal Financiero no ocurre así, por cuanto existe disposición expresa en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación vigente que dice: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio". De lo que se desprende que tratándose de los delitos en materia fiscal, queda supeditado a que haya o no perjuicio en contra del fisco. Además es necesario que en ese sentido lo declare la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ese mismo artículo establece: "Los procesos por los delitos fiscales a que se refiere el párrafo segundo de este artículo, serán sobreseídos si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo solicita antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones".

"Dicha secretaría sólo podrá pedir el sobreseimiento si el procesado paga las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado, o si a juicio de la propia Secretaría ha quedado garantizado el interés del Erario Federal".

De la interpretación de las disposiciones jurídicas expuestas se desprende que los procesos de carácter fiscal siguen los lineamientos de aquellos procesos que en materia penal común son conocidos como de querrela. Lo que se pretende con un proceso sobre delitos fiscales es la recuperación pecunaria que el fisco federal haya sufrido en su contra y no la imposición de penas como medio de prevenir los delitos de esta naturaleza.

1.—Clasificación de la conducta delictiva en el Derecho Penal Financiero.

Se clasifican en delitos y en infracciones.—Las infracciones pueden ser:

Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.

La contravención es la violación no delictual de las normas fiscales. Cuando el contribuyente viola una disposición sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario, no existe por tanto dolo o mala fé de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales.

Nuestra legislación, en la fracción X del artículo 37 del Código Fiscal Federal, dice: *“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones, cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito o cuando se enteren en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales”*.

Cuando la infracción se cubra extemporáneamente sin que medie requerimiento de la autoridad, se sanciona la omisión solamente con recargos, si además de extemporáneo el pago es consecuencia de un requerimiento de la autoridad, la autoridad fiscal además de los recargos impone una sanción que es la multa.

La fracción comentada es clara al afirmar que *“se abstendrá de imponer sanciones”* cuando se enteren en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados, los recargos indudablemente son una sanción pecunaria típica del Derecho Fiscal, lo que según este artículo dándose las condiciones enunciadas no deben aplicarse.

En la práctica, día a día vemos que aun cuando se han satisfecho los extremos de esta disposición, las autoridades administrativas fiscales imponen la sanción pecunaria de cobrar recargos lo que jurídicamente es incorrecto.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes fiscales, esto es, son aquellas infracciones que son cometidas con pleno conocimiento de causa por parte del causante, con ánimo y fin de causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, vr. gr: alterar la contabilidad;

exhibición de documentos falsos; alteración de balances o inventarios; proporcionar informes falsos para evadir los tributos, etc.

Las infracciones penales financieras pueden ser instantáneas o continuas, las primeras se agotan en el momento de producirse, por ejemplo: no presentar declaración de impuestos dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley fiscal lo señala; no enterarlo al fisco; etc.

Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios o bien la autoridad fiscal interrumpe con su intervención la persistencia de los actos delictivos fiscales del particular. En estas infracciones los daños al fisco se producen instante tras instante, *vr. gr.* llevar doble juego de libros de contabilidad; no llevar la contabilidad con ánimo de evadir los impuestos; etc.

Se dividen también en simples y complejas. Las simples consisten en que con un solo acto o con una omisión se infringe una sola disposición fiscal. Las complejas son las que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales y a todas ellas corresponde una sanción, por ejemplo: cuando una empresa no presenta la declaración del impuesto al ingreso global, trae como consecuencia que no se presenta también la declaración final del impuesto sobre productos del trabajo de las personas físicas, del impuesto sobre el reparto de dividendos si los hubo, etc.

Las infracciones pueden ser leves o graves. Las leves son los actos u omisiones del particular que no trae o no puede traer como consecuencia la evasión del crédito fiscal. Las graves consisten en que por medio de los actos u omisiones del particular se evaden los créditos fiscales.

La infracción fiscal es: "Todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe". (41)

(41) López Velarde, Guillermo Lic.—"Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo".—México.—Pág. 110.

El Derecho Penal Financiero clasifica las sanciones en pecunarias y privativas de libertad.

Las pecunarias son las represiones en dinero que el Estado impone a los que han violado las normas fiscales.

Se dividen en recargos punitivos y multas.

Los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe en pago por la liquidación extemporánea de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del particular en el cumplimiento oportuno de una obligación fiscal, su finalidad consiste en hacer incosteable al particular las violaciones fiscales.

Nuestra legislación tributaria establece los recargos punitivos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de la manera siguiente:

“Cuando no se pague un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos, en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

La tasa de los recargos será el doble de la que se fije conforme al párrafo final del artículo 20.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de la exigibilidad hasta que se efectúe el pago. Los recargos no excederán del importe del crédito fiscal de que se trate”.

El párrafo final del artículo 20 del citado Código Fiscal de la Federación vigente establece:

“Durante los plazos concedidos se causarán recargos conforme a la tasa que fije anualmente la Ley de Ingresos de la Federación, tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado”.

Este artículo 20 se refiere a la situación en que la Secretaría de Hacienda concede prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades.

Por su parte la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1970, establece en su artículo 10 lo siguiente:

"En los casos de concesión de prórrogas para el pago de créditos fiscales, se causarán recargos al 12% anual durante el año de 1970".

Lo anterior me lleva a concluir que en virtud de que el Código Fiscal Federal establece que los recargos punitivos serán el doble que los recargos moratorios, por ahora los punitivos son del 2% mensual, lo que representa un interés elevado.

Existen los recargos moratorios y los impositivos. Los primeros son los intereses legales que fija el Erario cuando está de acuerdo con no recibir oportunamente el crédito fiscal o recibirlo en parcialidades. Ya expuse que en función al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación éstos son establecidos y por disposición del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1970, el plazo es de un año y el interés del 1% mensual. Los segundos consisten en las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes tributarias, por concepto de los impuestos o derechos que el contribuyente debe entregar al fisco.

La multa que impone el Erario cuando se violan las normas tributarias, que cuando no cuestiona la existencia de créditos fiscales, sirve como finalidad disciplinar al infractor. Por ej. cuando se impone una multa por no pagar en el paradero la calcomanía del pago del impuesto al uso y tenencia de vehículos, en este caso el crédito fiscal está cumplido, sin embargo por falta o omisión de la calcomanía, entonces la Secretaría de Hacienda y Crédito Público impone una multa de \$1.00 por cada día de mora.

La sanción privativa de libertad que impone el Erario cuando se cuestiona ilícitamente una norma fiscal con el fin de impedir total o parcialmente los créditos fiscales, tiene como finalidad principal el sustento al particular que cuestiona el fisco.

De la parte de las multas se reconoce el interés fiscal y en algunas ocasiones se impone a los contribuyentes que no pagan en el paradero el impuesto al uso y tenencia de vehículos, la multa de \$1.00 por cada día de mora.

acto u omisión del particular el fisco no pudo sufrir perjuicio, posición que considero criticable por todos conceptos.

En los términos del artículo 35 del Código Fiscal Federal, se establece que en las infracciones de los ordenamientos fiscales, las autoridades administrativas solamente tomarán cuenta de ese aspecto exclusivamente, sin perjuicio de la aplicación en su caso de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal.

La Suprema Corte de Justicia al respecto ha expresado a través de su Sala Administrativa: "Los procedimientos seguidos por las Autoridades Judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando en cada una de sus actuaciones, existen inculpados, por responsabilidades de distintos géneros; unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales". (42)

El artículo 37 del mismo ordenamiento, consigna las reglas de aplicación de las sanciones, las que por lo general son violadas por la autoridad hacendaria, ya que las multas que se imponen a los que han dejado de cumplir con una obligación fiscal, están sujetas a un cartabón o "machote", en donde a lo sumo se toma en cuenta el monto de lo omitido y el tiempo que ha transcurrido desde que se cometió la infracción. Por lo cual al no observarse las reglas que señala el artículo 37 del Código Fiscal, el grueso de las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación, con motivo de juicios promovidos contra multas, son contrarias al Erario.

La fracción II del artículo 37 del Código Fiscal establece que la autoridad fiscal debe fundar y motivar debidamente su resolución siempre que imponga sanciones.

La fracción VII establece que cuando la infracción sea leve, se impondrá el mínimo de la sanción que corresponda. El Tribu-

(42) Tesis Jurisdiccional No. 272 visibles Reg. 523 del apéndice al Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación; actos Dionisio Alvarado Ortiz.

nal Fiscal de la Federación, sostiene que la presentación extemporánea de la declaración, pero en forma espontánea es infracción leve; (Juicio de nulidad 752/49 y 1131/53), el aviso espontáneo extemporáneo es infracción leve; (Juicio 1903/54), la presentación extemporánea pero espontánea de los libros de contabilidad es infracción leve; (Juicio 2535/54), las infracciones a las leyes de alcoholes nunca son leves por las consecuencias sociales y de control de impuestos que corresponden por la venta de bebidas alcohólicas; (Juicio 2764/52), las infracciones que traen consigo la evasión de impuestos son graves; (Juicio 1924/54).

Las multas fiscales se dividen en: multas administrativas; recargos; imposibilidad para el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales, en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona; suspensión y destitución de los cargos públicos; prisión y multa judicial.

2.—*Clasificación de los delitos fiscales.*

El capítulo IV del Código Fiscal de la Federación es el que se refiere a los delitos fiscales y los clasifica en: Contrabando art. 46; encubrimiento en materia de contrabando, art. 50; robo de mercancías que se encuentren en el dominio fiscal, art. 62; delitos por responsabilidad de funcionarios fiscales, art. 65; falsificación de documentos fiscales, art. 67; uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados, art. 68; defraudación fiscal, art. 71; elaboración no autorizada, art. 75 y rompimiento de sellos, art. 78.

Esta clasificación es incompleta en virtud de que existen otros ordenamientos que señalan delitos fiscales o de fondo fiscal.

La Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, en el título cuarto, establece infracciones y delitos, en su capítulo I y II señala las sanciones que a ellos corresponde.

El reglamento de los artículos 20, 80, 228, 234, 263 y 264 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere al registro federal de causantes, en su artículo 24 establece el delito en la Ins-

cripción en el Registro Federal de Causantes, imponiendo sanciones de multa y privación de la libertad.

, La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, no quedó derogada con el nuevo Código Fiscal Federal, en ella se tipifica el delito de defraudación impositiva en materia Federal, con sus respectivas sanciones.

Existen disposiciones delictivas también en la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación; en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación; en el Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda; etc.

El efecto de los impuestos que no se pagan son dos: la evasión ilegal al pago y la remoción.

La evasión o sustracción ilegal al pago se presenta en el contrabando y en la defraudación fiscal.

El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes, el cual surge como una "industria", cuando los impuestos que se dejan de pagar hace costeable esa actividad. El rendimiento o utilidad del contrabandista consiste precisamente en los impuestos que no se pagan, por lo que éstos deben ser superiores a los gastos y estimaciones que ello ocasiona o que se debe tomar en consideración.

La introducción ilegal de mercancías, por lo general se efectúa por caminos o zonas no autorizadas, por lo que los gastos de transporte son superiores que si se introdujeran por los caminos autorizados. El contrabandista debe estimar en algo su vida la que peligra durante su actividad. Debe considerar la posibilidad de perder la mercancía y de ser detenido por el resguardo aduanal. Una vez introducida la mercancía, el contrabandista sabe que no cualquier persona puede ser su cliente, o sea no puede operar libremente como un comerciante honrado. Por último, como el comprador sabe que él también corre un riesgo por adquirir artículos ilegalmente introducidos al país, pide ser indemnizado, por lo que solicita una reducción en el precio de la mercancía, comparado con el que los productos similares tienen en el comercio.

Si efectuados todos esos gastos y estimaciones, el contrabandista observa que la utilidad que obtiene es igual que si se dedicara a la importación legal, preferirá llevar una vida honrada, pero si observa que el rendimiento es grande, proseguirá en su "industria", con el consiguiente trastorno a la economía nacional.

El efecto de las altas tarifas arancelarias originan el florecimiento del contrabando. Por esto, la Hacienda Pública al establecer impuestos aduaneros con altas tarifas debe tomar en consideración la posible disminución de causantes y el aumento del contrabando de la mercancía altamente gravada.

Si a pesar de todas estas consideraciones el margen de utilidad para la Hacienda Pública, entre el rendimiento de bajas tarifas arancelarias y las nuevas es fuerte, se habrá justificado su alza, siempre que la finalidad de ellas sea proveer de mayores recursos económicos al Estado.

En síntesis, los impuestos con fuertes tarifas, cuotas o tasas, traen como efecto inmediato un aumento en el contrabando y en la defraudación fiscal, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de cuotas moderadas en el segundo, disminuye notablemente la evasión ilegal.

Si en México, la existencia de cuotas moderadas contribuye a la reducción de la evasión del pago de impuestos que gravan ingresos o servicios, por un lado y por el otro las disposiciones penales respectivas, ¿porqué entonces el impuesto federal sobre ingresos mercantiles en vigor no se cubre con veracidad, sino solamente por un 10 o 12% de los contribuyentes de dicho gravamen, no obstante que la tasa es del 18 al millar sobre ingresos brutos?

Las respuestas pueden ser las siguientes:

Será porque el comerciante quiere ganar un tanto por ciento en cada peso libre de todo gravamen.

Quizá porque el comerciante quiere hacerse rico rápidamente, haciendo sólo lo que le corresponde al fisco.

Será porque el comerciante siendo honrado en su vida particular, carece de todo escrúpulo por lo que toca al pago de impuestos.

Quizá porque el comerciante piensa en los cien años de perdón.

Quizá porque en realidad el impuesto, atendiendo al valor que tienen ciertos bienes y servicios de primera necesidad, no es bajo sino elevado.

Será porque la falta de capitales a bajo interés encarecen la moneda y, por lo tanto aumenta de valor la cantidad a pagar por concepto del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Por último, será porque en muchos casos el comerciante utiliza el impuesto para completar los gastos de familia.

La remoción, es la sustracción legal del pago de un impuesto, consiste en que por virtud de la misma cuando el gravamen hace incoesteable la actividad gravada, el particular no los puede pagar o bien no quiere pagarlos, opta por trasladar su negocio de una región a otra con el fin de eludir el pago del mayor o nuevo impuesto, o bien cuando el causante simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal a fin de no pagarlos.

En México, el Derecho Penal Financiero no ha alcanzado el auge que la materia necesita, debido a la falta de doctos en la materia. Debe existir penas para aquellas personas que le causen un daño económico al Erario Federal, por cualquier medio, no solamente en aquellos casos que señala el Derecho Tributario o cuando los malos empleados hacen un uso indebido de los fondos, valores o bienes que tienen a su cuidado y que son propiedad de la Hacienda Pública, es necesario considerar delictuosa una determinación que por error, dolo o negligencia, falta de preparación o experiencia, causa un daño económico al Erario, al respecto pondré un ejemplo de una experiencia personal:

Una Institución de Crédito, creada como sociedad anónima en el año de 1946, creció rápidamente. El órgano de control y vigilancia fue la Comisión Nacional Bancaria, quien para el efecto cobró regularmente las cuotas especiales que establece la Ley General de Instituciones de Crédito en su artículo 160, con la grave omisión que en trece años no efectuó ninguna inspección a las actividades de esa Institución.

A finales de 1959, el órgano de control efectuó la primera inspección, arrojando un resultado de un déficit en reservas matemáticas de poco más de treinta y nueve millones de pesos.

Sin más trámite la Comisión Nacional Bancaria, ordenó hacer el ajuste correspondiente, con lo que se presentó una pérdida de esa cantidad, lo que jurídicamente representó la posibilidad de liquidación de esa Institución.

Es necesario aclarar que en el momento de darse la situación apuntada, dentro del activo se encontraban registradas las acciones de otra institución de crédito que se dedicaba a actividades similares y que debido a la competencia, se habían comprado. Los ejecutivos que crearon tal anómala situación fueron despedidos por su negligencia en el negocio de referencia.

En 1960, los accionistas en un esfuerzo por evitar la disolución de la sociedad, contrataron ejecutivos de reconocida capacidad en la materia. Mientras tanto la Comisión Nacional Bancaria, olvidó el asunto durante un lapso de 5 años, tiempo que fue aprovechado por los nuevos dirigentes para reorganizar y solucionar el problema. Dentro del plan de reestructuración se encontraba el de que aquella institución similar que estaba absorbiéndose y por tanto liquidándose, darle nuevo incremento comercial y otorgarle nuevamente personalidad jurídica. Se propuso cancelar parcialmente pasivos no exigibles y reservas especiales.

En 1965, la Comisión Nacional Bancaria, decretó por medio del órgano respectivo la liquidación de la sociedad, así como la confiscación del activo, el cual pasó por disposición de la ley al Banco de México, S. A.

Tal disposición tomada sin consultar a los directores de la institución en cuestión trajo los resultados siguientes:

El Banco de México, S. A., absorbió la pérdida supuesta de treinta y nueve millones de pesos, con cargo a las reservas que para el efecto crea, con lo cual se ocasionó un quebranto inmediato al Erario Federal.

Se cerró una fuente de trabajo para más de trescientos empleados.

Se creó la confusión en los clientes de esa Institución que al ocurrir lo anterior ascendían aproximadamente a cincuenta y dos mil, con grave repercusión en el ahorro nacional.

Esa mala o incorrecta desición se pretende justificar en el sentido de que la Institución que se encontraba absorbiéndose, en la actualidad ya produce las utilidades necesarias, debido a la previsión de los funcionarios que la desligaron y por tanto en un futuro de doce a quince años el Banco de México, S. A., como titular de sus acciones recuperará la cantidad que liquidó de inmediato.

En este caso debería imponerse una sanción penal a los funcionarios de la Comisión Nacional Bancaria que ordenaron la liquidación inmediata de la Institución del ejemplo por producir un quebranto al Erario Federal, independientemente que haya recuperación o no.

De ahí la necesidad de reestructurar el Derecho Penal Financiero, de compilarlo en un solo ordenamiento jurídico para su ágil aplicación, abarcando aspectos diversos en los que se cause un quebranto al fisco sea por la causa que sea.

En el anterior Código Fiscal de la Federación se establecía una compensación del 20% sobre las sanciones económicas que se imponían cuando se denunciaba un fraude fiscal. Ahora al no contenerse en el actual Código Fiscal, el fraude fiscal se está proliferando en grandes proporciones, existiendo empresas que falsifican documentación comprobatoria de gastos, con el fin de reducir su utilidad gravable y evitar el pago del impuesto correspondiente.

Para la contabilidad gubernamental tiene mucha importancia el Derecho Penal Financiero, porque los créditos fiscales son registrados en la misma. Cuando el contribuyente no hace los enteros correspondientes, es dable contablemente descubrir esa situación, por lo que se considera a la contabilidad como órgano de control administrativo.

Controla las cuentas públicas y en un momento determinado sabe de las evasiones, se relaciona con el Derecho Penal Finan-

ciero en que, le proporciona los datos y pruebas para que actúe, registra las consecuencias de la aplicación de ese Derecho ya que en la fracción XIX, del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación, se establecen los Aprovechamientos, compuestos en su primera parte por las sanciones pecunarias que establece el Derecho Penal Financiero, que son: Multas, recargos, indemnizaciones, reintegros, etc., su cuantía sino es de las más elevadas, si es de importancia considerable.

La contabilidad gubernamental actúa como órgano de control y vigilancia administrativa, para los agentes que tienen a su cargo los fondos, bienes y valores del Erario. Por medio del registro contable, puede descubrir malos manejos de los mismos y con sus elementos dar vista a los aplicadores del Derecho Penal Financiero, con el fin de que actúen y en su caso recuperar el importe de las malversaciones.

De estas consideraciones desprendo la necesidad de efectuar un estudio sistemático del Derecho Penal Financiero, con el fin de establecer en forma clara los tipos de los delitos, ampliando los existentes, determinando los casos en que actúa el órgano aplicador del mismo, que personas lo existan para su aplicación, casos de denuncia, aplicación correcta de las penas, establecimiento de medidas de seguridad financiera, para evitar lo más posible la defraudación fiscal, que es el ilícito que mayor daño causa en la actualidad a la Hacienda Pública.

Es necesario conjugar los conocimientos de los abogados penalistas, fiscalistas, de los licenciados en administración, en economía y los de los contadores públicos, con el fin inmediato de crear una verdadera rama del Derecho Penal, que tienda a evitar los quebrantos económicos al Erario. Se deberá concentrar en un solo ordenamiento jurídico el conjunto de normas que llegasen a formar.

A los tipos penales fiscales, deberá dárseles una contextura científica, similar a la que existe para los delitos comunes. En suma es urgente la sistematización de las conductas típicamente antijurídicas, culpables, sometidas a condiciones objetivas de penalidad, imputables a los hombres y sometidas a una sanción pe-

nal en el campo de las finanzas públicas, para protección del fisco garantizado así que las contribuciones a cargo de los particulares para el sostenimiento del Erario sean efectivas. Deberá además incluirse la protección de todos los bienes patrimoniales del Erario, desde un punto de vista financiero.

VI

DERECHO FINANCIERO INTERNACIONAL

Es la rama del Derecho Público Financiero, que rige jurídicamente las relaciones entre la Federación y las Entidades Federativas y los Municipios, en materia de política financiera; entre la Federación y otros Estados o Gobiernos, así como lo referente a la tributación de los extranjeros en materia federal, ya sea que residan o no en el territorio nacional. Por tanto el Derecho Financiero Internacional, puede ser de índole pública o privada.

Su objeto en el campo del Derecho Internacional Privado Financiero, es la de evitar la doble tributación internacional, así como la no tributación. En Europa, casi todos los países celebran entre sí infinidad de convenios internacionales en materia tributaria, para impedir que un contribuyente escape a la tributación de cualquier país, según en donde resida o en donde celebre sus operaciones comerciales, él que por lo general argumenta que en donde celebra sus operaciones comerciales no reside, también se tiende a evitar que se grave en más de una ocasión la misma operación.

México, hasta fechas recientes no ha celebrado un solo convenio en materia tributaria, no obstante las gestiones y las peticiones que al respecto le han formulado países como Estados Unidos de Norteamérica, Japón, Francia, etc. Estos países consideran que sus nacionales se ven doblemente gravados al no querer aceptar México la celebración de convenios internacionales en materia fiscal.

Actualmente podrían hacerse convenios internacionales financieros con los Estados Unidos de Norteamérica, porque existen in-

dividuos que residiendo en México, cobran sus ingresos en ese país. Como sus ingresos los perciben del extranjero, México ni se entera de esa situación. Un individuo de esos, por no ser contribuyente no tiene la obligación de registrarse en el Registro Federal de Causantes ya que no tiene ingresos que manifestar. En el país extranjero, tampoco tributa porque sostiene que no es residente de aquel país y por tanto no tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos de ese Estado.

Las relaciones de Derecho Internacional Público Financiero, se contraen a una serie de convenios que existen con otros países referente a los empréstitos o bien a la colocación, distribución y liquidación en su caso de Bonos Financieros de la Deuda Pública Exterior.

Es un campo más amplio que se rige por sus propios ordenamientos, considerándose que los empréstitos, son créditos de índole privada, puesto que el Estado para procurarse fondos para determinadas obras o servicios de interés público, solicita créditos de los países ricos, quienes le prestan a condición de que pague puntualmente con los intereses correspondientes.

Considero que este tipo de operaciones financieras no son contratos privados, son auténticos convenios internacionales en materia económica que celebran dos o más Estados. La garantía no solamente es política, puesto que un Estado cuando no paga le viene una serie de consecuencias jurídicas internacionales que afectan su economía interior.

Existen casos en que los organismos internacionales han intervenido para decidir si existe un adeudo internacional o no. Hace diez años aproximadamente un país de Centroamérica tuvo un cambio brusco de gobierno. El nuevo gobierno se negó a reconocer un adeudo internacional por un empréstito otorgado al gobierno derrocado. En esa ocasión intervino la O.E.A. y sostuvo que un crédito se otorga no a un gobierno determinado, sino al Estado que lo solicitó, que se entiende por Estado a la unión o integración de sus tres elementos que son el pueblo, gobierno y territorio. El que determinado gobierno cambie no quiere decir que los otros dos elementos del Estado no se hayan beneficiado

con el empréstito, por tanto, los créditos se otorgan al Estado considerado como un todo y no a un gobierno en lo particular, en consecuencia los créditos otorgados internacionalmente deben ser liquidados independientemente que el gobierno cambie.

En México, constantemente se adquieren empréstitos, con base en que somos magníficos pagadores y a la estabilidad política de nuestros gobiernos, es común escuchar o leer noticias de este tipo, por lo que no considero oportuno ahondar en el tema.

Internamente la Federación da empréstitos por regla general a las Entidades Federativas y a los Municipios. Cuando en la Ley de Ingresos de la Federación se establece la participación en los impuestos federales especiales de esos entes públicos, indudablemente hay matices del Derecho Internacional Financiero, ya que las disposiciones jurídicas son aplicables entre dos o más entes públicos con diferencias en su esencia. Por su parte el Código Fiscal en su artículo 9o. habla de las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales.

Externamente también se establecen ordenamientos jurídicos con matices del Derecho Internacional Financiero, en el mencionado Código Fiscal Federal en su artículo 16 fracción III. establece: "Las naciones extranjeras, en caso de reciprocidad; estarán exentas del impuesto, salvo lo que las leyes especiales determinen". También señala en su fracción IV que: "Los representantes y agentes diplomáticos extranjeros, estarán exentos del impuesto sobre la renta y de los aduanales en caso de reciprocidad".

Nuestra Constitución también contiene ordenamientos de fondo internacional al establecer en su artículo 131 que es facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten. Se faculta al Ejecutivo para regular económicamente las exportaciones e importaciones.

La Ley de Ingresos de la Federación al consagrar los impuestos sobre la importación y exportación en su artículo 1o. fracciones X y XI, contiene también disposiciones de competencia del Derecho Internacional Financiero. Cuando un producto es gravado con acervo, el país afectado, sea que envía mercancía o la reciba, de inmediato efectúa la reciprocidad, gravando en exceso los productos con destino a o de México.

De todos los razonamientos anteriores concluyo que en México, sí existe un verdadero Derecho Internacional Financiero.

Al igual que el Derecho Penal Financiero, el Internacional Financiero, no se encuentra perfectamente definido, por ello, considero prudente sugerir un estudio más a fondo de estas cuestiones, para precisar su campo de acción y definir con exactitud cuáles son sus normas. Debe estructurarse también en un solo cuerpo de leyes.

El Derecho Internacional Financiero tiene incidencia en la contabilidad gubernamental en que en ésta se registran los convenios económicos que en forma de empréstitos recibe la Federación. Registra la Deuda Pública Exterior, la colocación de Bonos Financieros en el Extranjero los activos y fondos que se encuentran en el extranjero, tales como los edificios y terrenos que adquiere para sus embajadas, las rentas que paga por ese mismo concepto cuando no adquiere bienes inmuebles para tal fin, paga sueldos al personal extranjero que labora en los consulados y en las embajadas en el extranjero, registra los fondos de la Federación que existen en países que han acreditado su cuerpo diplomático ante el Gobierno Federal, pero que no permiten la exportación de divisas, registra los Derechos de internación o de migración cobrados de los extranjeros, etc.

De lo anterior desprendo la importancia de haber incluido estas breves consideraciones en el presente trabajo.

CAPÍTULO IV

LA UNIFORMIDAD EN LA FEDERACIÓN

Administración.—Oficina de la Contaduría de
Nayarit.—Oficina de la Contaduría de la
Federación dentro de la Administración Públi-
ca.—Algunos ejemplos de la Contaduría de la
Federación.—Papeles contables de la Contaduría
de la Federación.—Presupuestos de credendi-
tos.—Papeles de la Federación que existen
en la Contaduría de la Federación.

I

INTRODUCCION

La Contabilidad Gubernamental es una parte del Régimen Financiero del Estado. En ella se registra la historia financiera del Patrimonio Estatal considerado como una unidad económica, en forma sistemática, siguiendo principios de contabilidad aceptados por la generalidad, con el fin de brindar una información ágil y fehaciente del estado económico que guarda ese patrimonio. Observando las normas jurídicas especiales que regulan el registro y control de las operaciones financieras del Estado.

En la Contabilidad Gubernamental se refleja en cifras la actividad económica de la política financiera estatal. Si bien es cierto que por virtud del Régimen Financiero Estatal se controla y se obtiene la estabilización de la economía nacional y su repercusión en la economía privada, el medio por el cual debe lograrlo es, sin lugar a dudas, la contabilidad gubernamental.

En México, es la Contaduría de la Federación el órgano administrativo que al emitir sus Estados Financieros, le proporciona al Régimen Financiero Federal, los medios necesarios para que realice la actividad económica de la política financiera de la Federación.

Los Estados Financieros que se producen a virtud de la contabilidad gubernamental, le sirven al Estado para saber lo que se tiene; lo que hace falta y qué recursos se tienen para conseguirlo; lo que se debe y a quién se debe; quiénes deben y cuándo debe cobrarseles.

Su función es de vertical importancia y su régimen jurídico debe ser ecuaníme con sus necesidades propias, con el fin de poder cumplir con la finalidad específica que tiene a su cargo y que consiste en proporcionar oportunamente la información financiera necesaria con ánimo de dirección.

Por desgracia en nuestro medio, la contabilidad gubernamental federal, se ha tomado exclusivamente como un órgano de control administrativo de las Oficinas y Agentes con manejo de fondos, valores y bienes, porque al integrarse se pretende descubrir malos manejos de esa parte del patrimonio nacional que se les ha encomendado.

Los Estados Financieros que produce la Contaduría de la Federación, no son considerados como instrumentos de dirección y planeación para la política financiera. Por regla general el presupuesto es formado anualmente con base en estudios económicos que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de su Sub-Secretaría de Egresos. Esos estudios económicos-financieros se integran de estadísticas que son proporcionadas por las Oficinas y Agentes manejadores de fondos, valores y bienes propiedad del Gobierno Federal.

Lo anterior representa una duplicidad de actividades, puesto que las Oficinas y Agentes por un lado remiten su documentación contable a la Contaduría de la Federación y por el otro, preparan una serie de estudios que mensualmente les solicita la Sub-secretaría de Egresos.

Si la contabilidad federal se llevase al día, sería fuente de información para producir las estadísticas necesarias, para hacer los estudios económicos y financieros que se requieran para la integración de los presupuestos o bien producir los estados financieros que la política económica federal requiera, para cualquier objeto.

I I

DIVISION DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

El artículo 31 fracción IV, establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federa-

ción, Entidades Federativas y Municipios. Cómo la contabilidad registra la historia financiera de un patrimonio considerado como una unidad económica y constitucionalmente se ha dividido el patrimonio nacional en el de la Federación, Entidades Federativas y Municipios a merced del artículo 31 fracción IV; en principio la contabilidad gubernamental se divide atendiendo a su ámbito de aplicación en: Federal, Estatal y Municipal.

Con anterioridad he afirmado que la contabilidad de los entes autárquicos que forman la administración delegada de la federación, carecen de un fundamento constitucional, para ser incluidas dentro de la contabilidad gubernamental, sin embargo por disposición jurídica secundaria forman parte de la contabilidad federal.

1.—Contabilidad Gubernamental Municipal.

Brevemente tratado, este tipo de contabilidad, es un simple estado financiero conocido con el nombre de "Origen y Aplicación de Recursos".

Se forma de la totalidad de los ingresos que percibe el Municipio, —Origen—, y la aplicación de todos sus gastos presupuestales, —Aplicación de los Recursos—. Por regla general, estos estados financieros son producidos mensualmente, debido en parte al poco volumen de movimientos y a la necesidad de informar constantemente a la comunidad, de la forma en que se efectúan los gastos de las cantidades que han aportado por diversos conceptos.

El órgano administrativo encargado de llevar este tipo de contabilidad es la Tesorería Municipal, porque es quien se encarga de recaudar los diferentes renglones de ingresos y de efectuar los pagos que autoriza el Presidente Municipal.

Es de observarse con facilidad que el Municipio carece de órgano de control político que autorice los gastos presupuestales o bien una vez efectuados los mismos sean aprobados. De ahí la necesidad que tiene el Tesorero Municipal de asistirse de un órgano artificial de fiscalización, que por regla general es un Cuerpo de Contadores Públicos, quienes tienen la función primordial de certificar que el movimiento de fondos que efectúa

la tesorería es correcto, con las salvedades que considere pertinentes.

El fundamento jurídico de la contabilidad municipal, deriva de la autonomía económica concedida a ese ente público en el artículo 115 fracción II de la Constitución que señala: "*Los Municipios administrarán libremente su hacienda*".

Referente a las leyes internas, cada Estado legisla en la materia fiscal, señalando qué ingresos forman la hacienda municipal, se especifica que fuentes grava el municipio en su provecho. Se le señalan sus gastos que en términos contables son conocidos con el nombre de "Gastos Propios".

Se equipara lo anterior a la Ley de Ingresos y al Presupuesto de Egresos de la Federación. Su Estado Financiero señala la fuente de los recursos y los gastos que con ellos se efectuaron.

En el Estado de Nuevo León, existe la obligación de publicar mensualmente un resumen de ingresos y egresos por parte de los municipios que integran esa Entidad Federativa; independientemente que al final de cada ejercicio fiscal, los municipios presentan un estado financiero general que abarca a los doce meses del año.

Como ejemplo de contabilidad municipal presentaré al Municipio de Garza García de Nuevo León:

La Tesorería del Municipio de Garza García de Nuevo León, informó a sus residentes el 20 de febrero de 1968, en una publicación en el periódico "El Porvenir".

"Estado que muestra el Resumen de Ingresos y Egresos del mes de Enero de 1968". (resumido en renglones).

INGRESOS:

	<i>Real</i>	<i>Pronós- tico</i>
Impuestos	\$ 105,924	110,900
Derechos:	99,585	95,300
Productos:	28,846	29,200
Aprovecha- mientos:	186,357	126,000
Participa- ciones:	535	1,700
Existencias en caja del mes anterior:	16,105	—0—
Sumas:	\$ 437,352	363,100

EGRESOS:

	<i>Real</i>	<i>Pronós- tico</i>
Servicios:	\$ 16,858	63,100
Otros Gtos:	77,711	59,600
Obras e Inver- siones:	118,750	116,000
Gtos. Adminis- trativos y otros:	43,787	62,100
Existencias en Caja, pa- san al mes si- guiente:	135,246	—0—
Sumas:	\$ 437,352	300,800

Este Estado Financiero es firmado por el C. Presidente Municipal y el C. Tesorero Municipal.

A continuación aparece la certificación que efectúa el órgano artificial de fiscalización de que hablé en los siguientes términos:

“Hemos efectuado *la auditoría* de ingresos y egresos del mes de enero de 1968, de la Tesorería Municipal de Garza García, N. L. Nuestro examen se realizó de acuerdo con las *normas de auditoría* recomendadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Este examen incluyó la *revisión de los registros de contabilidad*, la *inspección de la documentación comprobatoria* de operaciones de ingresos y egresos y otros procedimientos de auditoría que consideramos útiles al caso. *También certificamos* que las cifras incluidas en las columnas de pronóstico y presupuesto corresponden a la planeación para la parte del período anual transcurrido.

En nuestra opinión el estado preinserto de ingresos y egresos correspondiente al mes de enero de 1968, presenta un resumen correcto de movimientos de fondos de la Tesorería del Municipio de Garza García, N. L., el cual se ha hecho *conforme a las leyes aplicables*. La comparación que se hace del movimiento real con el pronóstico y el presupuesto es *adecuada para fines de control administrativo*. La clasificación de partidas de ingresos *no es consistente con la del ejercicio anterior, por haberse modificado la ley correspondiente*".

Ponen la fecha, lugar, razón social del Despacho de Contadores Públicos y Consultores en Administración que intervino y el nombre y cédula profesional de quién suscribe.

Por sí solo se explica el estado financiero inserto, por lo cual no considero oportuno ahondar en él, solamente como vía de información diré que estados similares son producidos en los Municipios que integran los Estados de Jalisco, Michoacán, Yucatán, Campeche, Coahuila, etc.

2.—Contabilidad Gubernamental de las Entidades Federativas.

Al igual que la del municipio, su sistema contable es el de un Estado Financiero de "Origen y Aplicación de Recursos", por brevedad simplemente presentaré un ejemplo, será nuevamente al Estado de Nuevo León:

"Estado de Movimiento de Fondos durante el período comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1968".

(En millones de pesos y resumido por renglones).

INGRESOS:

Impuestos.	232,653,169
Derechos.	14,092,324
Productos.	1,447,840
Aprovechamientos	23,173,474
Tasas Adicionales	43,169,913
Participaciones en	
Imptos. Federales.	51,568,706

EGRESOS:

Poder Legislativo.	1,403,700
Poder Judicial.	3,822,350
Poder Ejecutivo:	
Educación.	185,509,368
Obras Públicas	92,408,156
Admon. Pública.	58,319,179
Asistencia y	

Suman Ingresos Propios.	366,105,426	Prev. Social.	39,463,871
Aport. Gob. Fed. para Ob. Públicas.	30,745,413	Subsidios.	7,107,822
Aport. de Particulares p/Ob. Púb.	17,085,982	Adq. de Muebles e inmuebles.	6,716,192
Empréstitos.	3,354,126	Pagos por Cta. de Terceros.	30,402,727
Cobros por Cta. de Terceros.	30,703,674	Otros Egresos.	23,174,465
Otros Ingresos.	18,359,716	Existencia en caja al 31-XII-1968.	21,375,956
Existencia en caja al 31-XII-67.	3,349,449		
Sumas:	469,703,786		469,703,786

Este Estado Financiero, exclusivamente lo firma el C. Tesorero del Estado, por ser el encargado de llevar la contabilidad gubernamental de esa Entidad Federativa.

Es de observarse la diferencia fundamental entre una contabilidad y otra: en el municipio las fuentes de los ingresos son Impuestos, Derechos, Productos; Aprovechamientos y la Contribución Especial que en el ejemplo se denomina Participaciones.

El Estado con una técnica más elaborada divide los ingresos en propios y ajenos, los primeros abarcan los cuatro renglones tradicionales, la contribución especial y los ingresos por participación en los impuestos Federales.

Los ingresos ajenos o extraordinarios son entregas que les efectúa el Gobierno Federal por concepto de subsidios para obras públicas y empréstitos que les otorga; cobros por cuenta de terceros y por último el renglón de "Otros ingresos", formado por las cuentas de deudores diversos y donativos de particulares.

Los egresos en el municipio son gastos propios; en el Estado, son gastos específicos. En ambos casos el presupuesto anual que emite el Poder Legislativo establece cuáles serán y cómo se efectuarán.

tuarán. En la cuenta del Estado, existen subsidios y empréstitos que otorga a sus municipios, los que por regla general no son recuperables; cancelándose el renglón respectivo con cargo al presupuesto del año que así se determine.

En la contabilidad municipal existe certificación de que la misma es llevada en forma correcta, en la del Estado no. Al no existir en el Municipio un órgano de control y vigilancia, recurre a un órgano artificial con el fin de garantizar los buenos manejos de los fondos. En el Estado existe la Legislatura del mismo, que actúa como órgano de control, de ahí que en la contabilidad de éste, ente público no exista la certificación aludida, su órgano de control vigila además la aplicación de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Gastos.

No todas las Entidades Federativas llevan su contabilidad igual, existe una diferencia de grado mas no de esencia, vr. gr. el Estado de Jalisco lleva su contabilidad mensual y el de Nuevo León Anual.

La contabilidad gubernamental del Municipio, así como la de las Entidades Federativas, si cumplen con su finalidad, puesto que informan oportuna y fehacientemente la situación financiera de esos entes públicos. La información además es directa al pueblo, por medio de publicaciones en la prensa local con el objeto de darle difusión general y con ello garantizar la honestidad de los gobernantes en el manejo de los dineros del pueblo.

La contabilidad que practica el Distrito Federal es una combinación de la municipalidad con la federal, en virtud de que al igual que el municipio, lleva su origen y aplicación de recursos, pero además, (ahí su complejidad), refleja la incidencia de su cuenta pública en otro estado financiero que es la contabilidad de su hacienda pública.

Al Distrito Federal, le es llevada su contabilidad por la Contaduría de la Federación, por disposición expresa de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación. De ahí que al llevar la contabilidad del Gobierno Federal en una forma especial, esa forma o sistema de contabilidad lo aplique también al Distrito Fede-

ral. No comentaré con hondura las situaciones especiales que reviste esa contabilidad en obvio de tiempo y espacio. ,

3.—*Contabilidad de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.*

Este aspecto de la contabilidad gubernamental tiene ciertos matices especiales ya que en función a lo establecido por el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1970, se afirma que ciertos organismos descentralizados y empresas propiedad del Gobierno Federal concentrarán sus ingresos “*cualquiera que sea el concepto que los origine*” en las arcas del Erario Federal, en los términos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público disponga.

Al ingresarse al Erario Federal, los recursos de los Organismos y Empresas mencionados en el artículo 14 de la citada Ley de Ingresos, trae como consecuencia que se les tenga que llevar la contabilidad para el control de sus enteros.

“Lo dispuesto en este artículo se aplicará de inmediato a los siguientes organismos descentralizados y empresas: *Petróleos Mexicanos*; Comisión Federal de Electricidad; Ferrocarriles Nacionales de México; Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos; Instituto Nacional de la Vivienda; Lotería Nacional; *Instituto Mexicano del Seguro Social*; Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; Compañía Nacional de Subsistencias Populares; Aeropuertos y Servicios Auxiliares; Compañía de Luz y Fuerza del Centro, S. A.; Ferrocarriles del Pacífico, S. A. de C. V.; Ferrocarril Chihuahua al Pacífico, S. A. de C. V.; Ferrocarriles Unidos del Sureste, S. A. de C. V.; y Aeronaves de México, S. A.

De acuerdo con los datos recabados de las gráficas de organización de la Contaduría de la Federación, dentro del grupo II existe el “Departamento de *Contabilidad de Organismos Descentralizados y Empresas de Propiedad Federal*”. Quien recibe de la Tesorería de la Federación las pólizas de ingresos y egresos, con objeto de revisar la documentación comprobatoria e integrar la contabilidad de esas empresas y organismos.

Pero: ¿y las demás empresas propiedad del Gobierno Federal y los Organismos Descentralizados que forman el inmenso globo general de la organización paraestatal? ¿Porqué no concentran sus operaciones y se les lleva también la contabilidad?

De los Diversos funcionarios que consulté, tanto de la Contaduría como de la Tesorería de la Federación, nadie pudo darme una razón valedera al respecto.

Considero que no entran dentro de la contabilidad general del Erario Federal por razones políticas en unos casos y en los otros porque no son 100% propiedad del Gobierno Federal.

Existen Organismos Descentralizados, como la Comisión Nacional Bancaria que por disposición jurídica, (artículo 160 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares), no concentran sus ingresos.

Las empresas de participación estatal, como es el caso de Zincamex, S. A., no pueden concentrar sus ingresos porque no son totalmente del Gobierno Federal y quizá se afectaría intereses económicos de personas ajenas a la administración.

Se desprende pues de lo anterior, que existen organismos autárquicos que están dentro de la contabilidad general del Erario Federal y otros no, los que señala expresamente la Ley De Ingresos De La Federación en su artículo 14, por disposición jurídica están dentro de la contabilidad general y aquéllos no nombrados no. Lo que confirma lo afirmado con anterioridad, que es el Derecho quien regula la contabilidad, puesto que como es el caso, dispone quienes la integran.

Los organismos descentralizados y empresas de propiedad del Gobierno Federal no incluidos por el Poder Legislativo dentro de la contabilidad Federal, llevan su contabilidad de acuerdo con la forma en que están constituidas, vr. gr. La Comisión Nacional Bancaria, lleva sus registros contables en la forma de "Origen y Aplicación de Recursos". Sus ingresos provienen de las cuotas que señala ese organismo y que propone a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tomando en consideración la importancia del capital, reservas, activo y utilidades de cada institución

de crédito u organización auxiliar, en función a lo establecido por el artículo 160 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, quien en su párrafo final dice: "Las cuotas a que se refiere este artículo, y el *presupuesto de egresos* de la Comisión, *no formarán parte de los ingresos del Gobierno Federal, ni figurarán en sus presupuestos*".

El Patronato del Ahorro Nacional, que emite los "Bonos del Ahorro Nacional", lleva su contabilidad bajo el sistema bancario en virtud de que se le dio estructura y régimen de institución de capitalización.

Los Bonos del Ahorro Nacional, en esencia son una variante de los títulos de capitalización, debido a ello las instituciones de crédito que se dedican a esa actividad, en la actualidad se ven reprimidas por parte de la Comisión Nacional Bancaria, con el fin de buscar su desaparición y poder ser el Gobierno Federal el que monopolice esa actividad. En los últimos diez años varias de esas instituciones han desaparecido por el motivo antes expuesto.

La Universidad Nacional Autónoma de México, con objeto de que tenga autonomía económica no concentra su contabilidad en la general federal, su sistema es el de "Origen y Aplicación de Recursos". La fuente de sus ingresos entre otros son: Pagos que por diversos y variados motivos efectúan sus alumnos; donaciones de empresas e instituciones particulares; subsidios del Gobierno Federal; etc. Sus gastos son de índole presupuestal en que se determinan los emolumentos que reciben los Profesores y Catedráticos, los investigadores, el personal administrativo, etc., los gastos de mantenimiento y conservación de Escuelas, Facultades, Campos Deportivos, Laboratorios, etc., las becas que otorga a los estudiosos, etc.

Para finalizar solamente deseo señalar que la situación anárquica que produce el que unas empresas y organismos concentren su contabilidad y otras no, se debió entre otras razones a que en el año de 1958, se integró una comisión de revisión contable que estuvo presidida por el insigne C. P. Rafael Mancera O. y el Lic. y C. P. Saniel Alatríste Jr., además intervinieron varias personas enteradas de las cuestiones fiscales y su repercusión en la contabilidad gubernamental federal.

Como resultado de las investigaciones realizadas concluyeron la necesidad de incluir dentro de la contabilidad general del Erario Federal, los ingresos y gastos de los organismos y empresas que forman la administración delegada federal, debido principalmente a la importancia económica del monto de sus operaciones y a la necesidad de integrar la "Cuenta Nacional", que abarcaría todos los recursos patrimoniales de la Nación, al igual que el pasivo general, con el fin de saber con cierta seguridad el monto total de la Hacienda Pública Nacional.

Su intervención fue egregia, en cuanto a la contabilidad gubernamental se refiere, pero aun cuando concluyeron que las reformas contables que proponían necesitaban de una reestructuración jurídica ad-hoc, éstas no llegaron. Se reformó parcialmente los sistemas de contabilidad gubernamental federal, se incluyeron desde entonces los ingresos y gastos de la administración delegada en forma parcial, pero no se le dio el fundamento constitucional que esas reformas contables requerían. Los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en la forma proporcional que dispongan las leyes, con lo que se desprende que estamos obligados a sostener la administración activa, no la delegada.

Los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII de la Constitución, recogen el término presupuesto en su sentido amplio, es decir representa el programa económico-financiero de la administración activa, no de la delegada, baste considerar lo siguiente: ¿El Instituto Mexicano del Seguro Social, podría efectuar un gasto hasta cierto punto superfluo como el de Oaxtepec, Mor., si no tuviese independencia económica? Considero que la respuesta es negativa, porque la Cámara de Diputados, no aprobaría un gasto de esa naturaleza, si verdaderamente analizase el presupuesto de egresos de la Federación y dentro de él se incluya el del Instituto Mexicano del Seguro Social. En acatamiento a principios de orden administrativo no se pagarían gastos superfluos, cuando se tienen carencias en otros aspectos.

Por otra parte, el presupuesto de gastos, al incluir a los organismos descentralizados y a las empresas propiedad del Gobierno Federal, presupone que los legisladores deben revisar los dis-

tintos renglones del mismo y no aprobar pagos en forma general que no estén consignados en el presupuesto o en una ley posterior, (Artículo 126 Constitucional), por ello concluyo que debe modificarse ese aspecto de la contabilidad gubernamental e idear un modo de control económico financiero de la administración delegada, fuera del presupuesto general Federal.

4.—*Contabilidad gubernamental de la Federación.*

Es la última contabilidad gubernamental a tratar, por su importancia es la de mayor jerarquía y la de mayor complicación, en efecto: La contabilidad federal consiste fundamentalmente en el registro contable de los ingresos y los egresos federales, pero además, —de ahí su complicación—, la incidencia de esos ingresos y egresos en la contabilidad general del Erario Federal.

Gastar proviene del latín “vastare”, que significa destruir, consumir algo, ahora bien: si dentro del Presupuesto de gastos de la Federación existen partidas que no se gastan, que no se consumen, que se van a transformar en un bien y ese bien aumenta el acervo patrimonial federal, es obvio que la contabilidad federal debe constar de dos partes: por una, —igual que en la de los Estados y Municipios—, el “Origen y Aplicación de Recursos”, y por otra parte la contabilidad general del Erario Federal.

Para fundamentar mi afirmación pondré el siguiente ejemplo: Cuando se asigna una partida del presupuesto dentro del renglón de cualquier dependencia gubernamental, para la construcción de un edificio, un mercado o bien la adquisición de mobiliario o armamentos, dentro del ejercicio del presupuesto, se da salida a ese gasto; pero la incidencia que tiene dentro de la contabilidad general es que al terminarse la obra o entrar el mobiliario, representa un ingreso patrimonial. El registro es un cargo al activo, dentro del grupo de cuentas de inventario que le corresponda, con abono a la cuenta de capital denominada “Hacienda Pública”; luego entonces ¿hay gasto o no lo hay? Para fines jurídicos, si lo hay en cuanto una ley formal así lo ordena, en este caso es el Presupuesto de Gastos de la Federación, pero no lo es porque desde un punto de vista material y contable, sig-

nifica un aumento del activo fijo del Erario. Esta es a grandes rasgos la principal peculiaridad y complicación de la contabilidad gubernamental del Erario Federal.

En resumen: la contabilidad gubernamental federal tiene por objeto registrar el resultado económico y financiero de la ejecución de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación, así como la incidencia particular del resultado obtenido, en el balance de la Hacienda Pública Federal.

Dos son sus fines: a) Un control administrativo de los responsables del manejo de los fondos, valores y bienes, propiedad del Gobierno Federal, para evitar malversación de esos bienes patrimoniales del Estado; y b) Proporcionar una información financiera del Patrimonio Federal en forma oportuna que sirva de base para la regulación económica del Régimen Financiero Federal. El órgano administrativo que tiene a su cargo la integración contable federal es "LA CONTADURIA DE LA FEDERACION".

5.—*Algunas diferencias entre los diversos tipos de contabilidad Gubernamental.*

En la contabilidad municipal no existe órgano de control político, en la Estatal y Federal sí existe este control, lo ejerce en el Estado la Legislatura del mismo y en la Federación el Poder Legislativo.

En la municipal generalmente existe control por órgano de fiscalización, aunque es ajeno a la administración. En la Federal, existe el control por órgano de fiscalización y lo efectúa la Contaduría Mayor de Hacienda. En la Estatal por regla general no existe este tipo de control.

En la municipal y estatal, la contabilidad es del tipo de "Origen y Aplicación de Recursos", por tanto se agota en un lapso que es de un año. En la Federal además de ese aspecto, existe el Balance General de la Hacienda Pública Federal, que es de vigencia continuada.

En la municipal y en la estatal, por regla general, se infor-

ma directamente al pueblo del resultado de la misma, en la federal esto no ocurre, solamente se informa de manera indirecta, esto es, existe la obligación constitucional de presentar los estados financieros al Poder Legislativo para su aprobación.

En la municipal y estatal, no se registra contablemente la gestión patrimonial de la administración delegada. En la federal sí existe el registro contable de la actividad económica de la administración delegada, pero solamente en algunos casos, los que en forma específica señala la Ley de Ingresos de la Federación.

La municipal y la estatal cumple íntegramente con su objeto y fin. La federal no cumple totalmente con su objeto y no satisface su fin.

I I I

UBICACION DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION DENTRO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

La contabilidad de la federación por disposición jurídica está encomendada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 6o. fracción VIII, de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, señala que son atribuciones de esa Secretaría "*Llevar la contabilidad de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y mantener las relaciones con la Contaduría Mayor de Hacienda*".

En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, existen tres Sub-Secretarías que son: la de Crédito, la de Ingresos y la de Egresos, ésta última tiene a su cargo la responsabilidad de integrar la contabilidad federal y la del Departamento del Distrito Federal.

La Sub-Secretaría de Egresos tiene las dependencias siguientes: 1. 2. 1. Dirección General de Egresos; 1. 2. 2. Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores; 1. 2. 3. Dirección General de Procesos Electrónicos; 1. 2. 4. Dirección General de Pagos; 1. 2. 5. Tesorería de la Federación y; 1. 2. 6. CONTADURIA DE LA FEDERACION. El Departamento de Controlaría de la

Federación, creado en el año de 1926; tenía las mismas funciones que hoy tiene la Contaduría de la Federación. Dependía directamente del Presidente de la República, por lo que gozaba de jerarquía a nivel superior, además contaba con autonomía propia que le daba facilidad para realizar su cometido.

Le servía, por medio de sus estados contables al Presidente, para que efectuase el control de sus actividades administrativas de índole financiera.

Ahora, tal situación ya no ocurre, puesto que como expuse párrafos arriba, la Contaduría de la Federación es una dependencia de la Secretaría de Hacienda, que forma parte de la Sub-Secretaría de Egresos.

Por tal, no tiene jerarquía superior, carece de autonomía y sus estados financieros no sirven ya para el control administrativo de las actividades Presidenciales de índole financiera; lo que demuestra que actualmente no se le da la importancia requerida al servicio público de contabilidad federal.

Lo anterior es incorrecto, porque al no dársele la debida importancia a la función actual que desarrolla la Contaduría que consiste en integrar la historia financiera de la Federación y al producir sus estados financieros éstos deban considerarse con ánimo de dirección y decisión, se da como resultado que no llene su cometido.

La falta de oportunidad de ascenso en una organización es de fatales consecuencias y en la Contaduría las plazas más bajas se encuentran ocupadas por personal con seis años de servicio aproximadamente, las categorías medias las cubren empleados de seis a treinta años de servicio y las más altas, por empleados que han servido al Estado cuando menos durante treinta años en términos generales.

Esto da idea del porqué de muchas situaciones de la contabilidad federal; a su local no se le ha dado importancia. De ahí que su local ubicado en las calles de "5 de Febrero", se caracteriza por ser, en lo general, una serie de oficinas estrechas, con iluminación y ventilación deficiente y poco aseadas; además el mobi-

liario y equipo con que operan se encuentra anticuado, insuficiente y heterogéneo, independientemente que está en muy malas condiciones de servicio.

El presupuesto para remuneraciones al personal de la Contaduría en su 60% se destina a plazas de poca monta, situación grave, porque el personal no se dedica íntegramente y con interés a su trabajo, siendo la razón por la cual los pocos elementos capacitados, con frecuencia emigran en aras de mejores condiciones económicas, ya sea dentro de la misma Secretaría u otras dependencias. Las plazas de última categoría son las asignadas al personal de nuevo ingreso que lógicamente son cubiertas por personas de mediana capacidad.

Algo se ha hecho al respecto, porque existe la "Academia de Preparación para Empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", a donde concurre el personal de la Contaduría, pero al prepararse y compenetrarse mejor en las funciones de la Secretaría, por lo general causan la deserción en busca de mejor retribución.

El puesto de "Contador General de la Federación", es un puesto político, lo que acarrea una falta de interés de la persona que lo ocupa generalmente. Se siente sin autoridad dentro de la organización general de la Secretaría, (rara vez despacha con el C. Secretario), y su pesimismo es contagiado a sus subalternos. Estas breves consideraciones generales son una de las causas por las cuales la Contaduría no cumple totalmente con su objeto y no cumple con su fin, además de que como expondré más adelante existen otras razones más.

Para remediar lo anterior, es menester darle a la Contaduría de la Federación la importancia debida, debe dársele una categoría a nivel superior con dependencia directa del Secretario, fungiendo como órgano auxiliar de él y le proporcione la información financiera que le sea requerida.

Se debería crear incentivos a fin de interesar a los estudiosos para que se dediquen a esta actividad de importancia nacional, la falta de demanda por parte del Estado de servicios contables especializados en la materia, causa desaliento en los aspi-

rantes. La contabilidad gubernamental permanecerá atrasada, si el Gobierno no crea la demanda de servicios profesionales especializados y promueve el estudio y la investigación en instituciones de enseñanza superior, siendo importante que fomente la especialización por medio de becas en nuestro país y para estudiar en el extranjero a corto y mediano plazo.

La jefatura debe ser un puesto de carrera y no político, con lo cual se fomentaría el espíritu de cuerpo, se evitaría en parte la desertión y se crearía el alicente de ascenso.

Para conseguir el arraigo del personal preparado es urgente la liquidación de sueldos atractivos, con lo que se evitaría en parte la abulia y enquistamiento que existen en la actualidad; exigiendo mayor responsabilidad a los empleados que más ganen.

Al dársele jerarquía superior a la Contaduría, ésta tendrá posibilidad de exigir el cumplimiento de las diversas obligaciones de las personas que manejan fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal, en la actualidad éstos al rendir sus "cuentas saldadas" no lo hacen a tiempo o lo hacen deficientemente, lo que provoca la falta de comunicación de los datos que son fuente de los registros contables y provoca atrasos en el mismo. La Contaduría en estos casos no cuenta con los medios necesarios y coercitivos, para exigir que la documentación le sea enviada oportuna y correctamente.

Concluyendo: La Contaduría de la Federación es un órgano administrativo que se encuentra dependiendo de la tercera Sub-Secretaría, (la de Egresos), dentro de la organización general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quién por mandato de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, tiene la obligación de llevar la contabilidad gubernamental federal y la del Departamento del Distrito Federal.

IV

REGIMEN JURIDICO DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION

La Contaduría de la Federación tiene las funciones siguientes:
Establece los sistemas de contabilidad que se emplean en las

dependencias de la Federación y en especial, en las oficinas y agencias manejadoras de fondos, bienes y valores propiedad de la Federación.

Hace la Glosa de las cuentas de los mismos y en su caso constituye las responsabilidades a favor de la Federación que resulta de ésta. (actúa como órgano administrativo de control).

Lleva la contabilidad de la Federación y forma la Cuenta Pública anual que se rinde al Poder Legislativo.

Depura las cuentas y cancela los créditos no recuperables por insolvencia o incosteabilidad.

Lleva el control contable, autoriza presupuestos y practica auditorías a los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, cuando las leyes especiales lo encomiendan a la Secretaría de Hacienda.

Las principales normas legales que regulan la organización interna y las funciones de la Contaduría de la Federación son: el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda del 2 de Octubre de 1946, (Tomo CLVIII), la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación de fecha 1o. de Enero de 1935, así como sus reformas.

El régimen jurídico de una institución no se concreta únicamente al régimen interno de ella. Existen una serie de disposiciones jurídicas en ordenamientos diversos que por regla general regulan o influyen en la reglamentación de las actividades o funciones de las instituciones, por lo demás, en ocasiones esas disposiciones imponen un cúmulo de obligaciones que necesariamente deben cumplirse.

Igual acontece con la contabilidad gubernamental federal y el órgano encargado de efectuarla, su régimen jurídico no solamente se contrae a su estructura interna, porque existen ordenamientos jurídicos que regulan sus actividades.

El régimen jurídico de la Contaduría de la Federación está formado por normas que regulan su estructura interna, (su Ley Orgánica), y normas que regulan sus actividades, (Otras Leyes

y Cuerpos Jurídicos), unas son el completo de las otras, por estar íntimamente entrelazadas.

1.—Régimen jurídico de las actividades de la Contaduría de la Federación.

Las normas del Presupuesto de Egresos de la Federación que anualmente expide la Cámara de Diputados, influyen en el registro contable que hace la Contaduría, ya que no podrá anotarse válidamente fuentes no establecidas por ese ordenamiento o bien que de él se deriven. Se registra también las contenidas en la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación. (D. O. 31-XII-1935).

En lo referente a la contabilidad de los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal, la Contaduría aplica al registro contable, normas establecidas en la Ley para el Control, por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal. (D. O. 4-I-1966). Recuérdese lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, al respecto.

La Contaduría de la Federación, también es regulada en cuanto a su actividad, por normas derivadas del Derecho Tributario, por medio de la aplicación de los distintos renglones establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación, que anualmente emite el Congreso de la Unión, se complementa con normas del Código Fiscal de la Federación. La importancia de explicar en el capítulo anterior la teoría del Impuesto, de los Derechos y de la Contribución Especial, lo hice con el fin de introducir esos conceptos que tienen íntima relación con la contabilidad gubernamental. Influyen en el registro contable normas jurídicas establecidas en las diversas leyes impositivas, tales como: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, Impuestos Especiales, etc.

El Derecho Internacional Financiero, se encuentra regulado por disposiciones de carácter internacional y las normas propias de los contratos financieros internacionales tales como: las de los empréstitos, las de la colocación de Bonos emitidos por el Gobierno

Federal en el extranjero; leyes especiales sobre la Importación, Tráfico Marítimo, Exportación, etc.

Es evidente que esos ordenamientos y normas contractuales influyen en el registro contable que hace la Contaduría de la Federación, al incluir en los estados financieros esas operaciones de carácter internacional.

El Derecho Penal Financiero, está regido por una serie de disposiciones que aun cuando dispersas lo regulan; por tal, cuando los ilícitos tienen consecuencias económicas para el Gobierno Federal, la Contaduría recoge esas consecuencias y las registra contablemente. Se encuentran disposiciones que considero son de Derecho Penal Financiero y que por tanto influyen en el registro contable en: Ley Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación así como en su Reglamento, (D. O. 31-XII-1959 y 26-I-1960); Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, (D. O. 31-XII-1947); Código Fiscal de la Federación, en su parte de infracciones y delitos, etc.

Existen otros ordenamientos que en forma general regulan la actividad contable de la Contaduría y son: Ley para la Depuración y Liquidación de Cuentas de la Hacienda Pública Federal, D. O. 28-XII-1950); Ley de Inspección de Contratos y Obras Públicas, (D. O. 4-I-1966); Ley General de Bienes Nacionales, (D. O. 30-I-1969); Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, (D. O. 3-X-1964); Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda, (D. O. 25-VI-1940); Reglamento para el Pago de Honorarios por Notificación de Créditos y para el Cobro y Aplicación de Gastos de Ejecución, (D. O. 30-IV-1957); etc.

En resumen: considero que no basta nombrar solamente el régimen jurídico interior de la Contaduría, debe señalarse también el régimen jurídico de aplicación sobre sus funciones, porque evidentemente influyen y regulan sus actividades.

2.—Régimen Jurídico interno de la contaduría de la Federación.

La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación en sus dos primeros artículos define su contenido y establece el órgano administrativo que lo llevará a cabo.

“La glosa de los ingresos y egresos federales, la contabilidad de la Federación y las demás funciones directamente relacionados con estos servicios, se efectuarán en los términos que establece esta Ley”. —Art. 1o.—.

“Los servicios administrativos indicados en el artículo anterior estarán a cargo de la *CONTADURIA DE LA FEDERACION*”. —Art. 2o.—

Del análisis del artículo 2o. se desprende que para esta Ley Orgánica existen en principio los servicios administrativos siguientes:

- a) Glosa de los ingresos y egresos federales.
- b) La Contabilidad de la Federación.
- c) Consecuencia de las dos anteriores son:

1) Control administrativo por medio de la glosa de los manejadores de los fondos, valores y bienes propiedad del Gobierno Federal.

2) Informar al Poder Legislativo en los términos del artículo 65 Constitucional del resultado de esos dos servicios administrativos que efectúa la Contaduría. Esto lo hace por medio de los Estados Financieros que al efecto elabora al cierre de cada ejercicio fiscal.

a) *Normas que Regulan su Organización Interna.*—En el artículo 3o. se establece la base jurídica para la organización interna de la Contaduría de la Federación, la que consiste en:

I.—Jefatura, incluye a) Contaduría General y, b) la Subcontaduría.

II.—Dependencias de la Contaduría que son:

- 1) Departamento de Contabilidad de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal.
- 2) Departamento de Egresos y Operaciones de Crédito.
- 3) Departamento de Supervisión.
- 4) Oficinas de Glosa.
- 5) Oficinas de Depuración de Cuentas.
- 6) Oficina Centralizadora de Cuentas.
- 7) Delegaciones de Glosa.

8) Sección de Administración que incluye:

- a) Departamento de Correspondencia y Archivo y;
- b) Delegación de Personal.

b) *Normas que Regulan su Competencia.*—El artículo 4o. regula la competencia de la Contaduría de la Federación:

- I.—Dirigir la contabilidad que, como parte integrante de la contabilidad de la Federación, lleven las oficinas y agentes de ésta con manejo de fondos, valores o bienes.
- II.—Glosar las cuentas de las oficinas y agentes señalados en la fracción anterior.
- III.—**LLEVAR LA CONTABILIDAD DE LA FEDERACION.**
- IV.—Constituir las responsabilidades en favor de la Federación que resulten de la glosa de las cuentas.
- V.—Formar *la cuenta pública anual* a que se refiere la fracción I, del artículo 65 constitucional.
- VI.—Suministrar la información que requiera la Secretaría de Hacienda y deba obtenerse directamente de la contabilidad.

Al respecto la Contaduría de la Federación ha expedido un catálogo de cuentas “razonado”, que es un verdadero ordenamiento. En él se establecen las cuentas, su origen y como se forman, incluye gráficas que objetivamente señalan la naturaleza y función de cada una de las cuentas de balance.

Ese catálogo de cuentas lo elaboró el C. P. Rafael Mancera O., lo formó, reestructuró y le dio la actual contextura, siendo un verdadero libro de contabilidad gubernamental muy accesible, que siguiéndolo al pie de la letra no da margen para errores, discrepancia, atrasos o manejos indebidos.

Existen una serie de instructivos relacionados con la glosa de los ingresos y egresos, la rendición de cuentas y para llevar la contabilidad de la Hacienda Pública, tales como: “Instructivo para la Glosa de las Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación, con Manejo de Fondos, Valores y Bienes”, el que contiene una serie de generalidades para efectuar la glosa de cuentas.

“Instructivo para la Glosa de Cuentas de las Oficinas y Agen-

tes de la Federación con Manejo de Fondos, Valores y Bienes.— Bienes Muebles e Inmuebles Federales e Intervenido”. Expedido para glosa de cuentas de los muebles, inmuebles y aquellos que han sido intervenidos. (1950).

“Instructivo de Glosa de Impuestos Aduanales”. (1951)

“Instructivo para la Glosa de Operaciones no Presupuestales”. (1952)

“Instructivo para llevar la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal”. (1952)

“Instructivo de Glosa de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles”. (1954)

“Instructivo para la Rendición de Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación con Manejo de Fondos, Valores y Bienes”. (1955)

“Instructivo para la Pagaduría Militares”. (1966)

“Instructivo General para las Pagadurías y Agencias Civiles”. (1966) etc.

En resumen y de acuerdo con el artículo 4o. dos son las funciones de la Contaduría de la Federación: a) glosar y b) contabilizar. La primera, representa la base, el fundamento de la sustentación del proceso contable. La segunda es el objeto mismo de la Contaduría, llevar la historia financiera del Patrimonio Federal.

Como consecuencia de la primera de sus funciones, la Contaduría ejerce el control administrativo de los manejos de los fondos, valores y bienes propiedad del Gobierno Federal, puesto que al hacer la glosa de la documentación que recibe, controla que no hayan malos manejos.

c) *Normas que Regulan la Contabilidad de las Oficinas y Agentes de la Federación con manejo de Fondos, Valores o Bienes.*—“La Contaduría de la Federación establecerá y reglamentará la contabilidad que deban llevar las oficinas y agentes de la Federación con manejo de fondos, valores o bienes, dentro de las reglas generales que fija esta ley”. —art. 5o.—

Se señala que el carácter de oficinas y agentes de la Federación con manejo de fondos, valores o bienes son aquellas que

tengan a su cargo la percepción, custodia o distribución de fondos, valores o bienes de propiedad del Gobierno Federal o de aquellos que se encuentran bajo la administración o guarda de éste, quedan comprendidos dentro del concepto de agentes, las oficinas, instituciones, empleados o *particulares* que, por mandato de la ley o por determinación de alguna autoridad, tengan a su cargo, en representación o auxilio de la Federación al manejo de los fondos, valores o bienes indicados.

Las autoridades administrativas que, de acuerdo con su competencia, establezcan en definitiva créditos en favor o en contra del Gobierno Federal, quedan sujetos a las obligaciones que establece esa ley para las oficinas y agentes de la Federación a que se refieren los dos párrafos anteriores. —art. 6o.—

La vigilancia de la Contaduría sobre los agentes con manejo de fondos, valores o bienes, se contrae a que deben llevar correctamente la contabilidad de sus operaciones y cumplir debidamente con las funciones y obligaciones que tienen encomendadas, de ahí que la Contaduría constantemente emita instructivos. —art. 7o.—

La Contaduría tiene la facultad de efectuar las revisiones y compulsas que estime indispensables en la contabilidad y documentación de las oficinas y agentes, con el fin de aclarar puntos dudosos, comprobar el movimiento de las cuentas y confirmar o rectificar las observaciones que hayan formulado. —art. 8o.—

d) Normas que Regulan las Obligaciones de las Oficinas y Agentes de la Federación con manejo de Fondos, Valores o Bienes.—Son las siguientes:

Llevar su contabilidad en la forma establecida por la Ley, por sus disposiciones reglamentarias y por aquellas que dicte la Contaduría.

Rendir sus cuentas en la forma y términos señalados por la Contaduría o por la Ley Orgánica.

Solventar las observaciones que particularmente formule la Contaduría como resultado de la glosa de cuentas.

Acatar las ordenes e instrucciones que les dirija la Contaduría, en relación con las funciones de que trata la Ley Orgánica.

La forma de rendir las cuentas se sujetará a las disposiciones e instrucciones que dicte la Contaduría. El término de rendir las cuentas será de un mes, en donde rendirán cuentas de los ingresos, egresos y demás operaciones que efectúen en ese período. —art. 9, 10, 11 y 12—

Las cuentas se rendirán directamente a la Contaduría, exceptuándose aquellas que se refieren a diligencias u operaciones que por mandato de la Ley o de una oficina administrativa se encomienden a determinadas personas, quienes a su vez tienen la obligación de concentrar esos movimientos en su cuenta general.

Las oficinas de Correos y Telégrafos, no rinden directamente sus cuentas, pero se encomienda a la Dirección General de Correos y Telégrafos la glosa y rendición de cuentas, quien a su vez las concentra en la Contaduría. —art. 13—

Las Oficinas y Funcionarios de la Federación, que como resultado de sus funciones, dicten determinaciones definitivas que hagan indispensable el registro contable, deben comunicarlas directamente a la Contaduría. —art. 14—

Las dependencias correspondientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público darán aviso a la Contaduría invariablemente y con debida oportunidad, para el registro de los convenios y operaciones que efectúen en materia de deuda pública. —art. 15—

Las funciones de los cuentadantes se refieren fundamentalmente al manejo de fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal. Atendiendo a su actividad principal se dividen en: Oficinas Recaudadoras, Oficinas Pagadoras, Oficinas Mixtas y Oficinas con Manejo de Bienes Muebles.

e) Normas que Regular las Funciones de los Cuentadantes.— Las oficinas recaudadoras, por su naturaleza son receptoras de fondos. Los ingresos de estas dependencias se originan fundamentalmente por la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación, sin que de ninguna manera pueda afirmarse que es la única.

Por su importancia son:

Las Oficinas Aduanales, que dependen de la Dirección Ge-

neral de Aduanas, su actividad fundamental es la de recaudar los impuestos y derechos aduanales.

Las Oficinas Federales de Hacienda, que recaudan una serie de impuestos, derechos, contribución especial, productos, etc. tales como: Impuestos Sobre la Renta, Impuestos Especiales. Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, Cuotas Obrero-Patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. etc.

Existen oficinas particulares que reciben fondos propiedad del Gobierno Federal, que quedan constreñidas a la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación en función a lo dispuesto en el artículo 6o. párrafo segundo. Son las Instituciones de Crédito, porque en la actualidad se les ha facultado para recibir los pagos de los contribuyentes en materia de cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social; 1% adicional sobre las remuneraciones pagadas a los trabajadores bajo la dependencia de un patrón, el impuesto retenido sobre la renta de las personas físicas, art. 49 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta—, etc.

Las oficinas pagadoras cubren las erogaciones autorizadas por el presupuesto de egresos. Se encuentran entre ellas: Las Pagadurías Civiles, Militares y Navales, las agencias civiles y militares, el Banco de México, S. A.

Las Oficinas con funciones mixtas son aquellas que además de recibir efectivo, efectúan pagos, siendo la más importante de todas la Tesorería de la Federación, quien a su vez actúa como oficina centralizadora en el manejo de fondos.

Las Oficinas con manejo de bienes muebles, como su nombre lo indica, son aquellas cuya misión consiste en recibir, custodiar y entregar, bienes muebles propiedad de la Federación. vr. gr. los Almacenes Generales de todas las Secretarías y Departamentos de Estado, así como los del Poder Legislativo y Judicial, etc.

En función al "Instructivo para la Rendición de Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación con Manejo de Fondos, Valores o Bienes" los cuentadantes son:

Tesorería de la Federación; Oficinas Aduanales; Oficinas Federales de Hacienda; Instituciones de Crédito Bancarias; Pagadurías y Agencias Civiles; Pagadurías y Agencias Militares; Paga-

durías y Agencias Navales; Oficinas diversas con Manejo de Fondos; Oficinas con Manejo de Bienes Muebles y las Oficinas Liquidadoras que en la actualidad son aproximadamente ochocientos cinco.

Debo aclarar que dentro de las Oficinas Diversas con Manejo de Fondos, están incluídas los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal que menciona el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, quienes tienen el deber de depositar todos sus ingresos, cualesquiera que sean para la contabilización de los mismos.

El procedimiento de registro establecido en el artículo 9o. consiste en que las operaciones de fondos se dividen en ingresos y egresos, mientras que el movimiento de valores se divide en entradas y salidas. Cuando examine el aspecto contable de la contaduría abordaré estas cuestiones.

f) *Normas que Regulan la Glosa de Cuentas.*—La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación que vengo analizando expone que:

Será inmediatamente a la recepción de las cuentas que envían las oficinas y agentes de la Federación. —art. 16—

El objeto de la glosa es revisar, depurar y liquidar las cuentas rendidas, verificándose que los cobros se hayan afectado de acuerdo con las disposiciones legales. Que las erogaciones se hayan sujetado a las disposiciones legales y que se cumpla con la previa autorización de quien corresponda. Que los ingresos y erogaciones estén debidamente comprobados. Que las operaciones aritméticas sean exactas y que sea correcta la aplicación de contabilidad. —art. 17—

La glosa de las operaciones de ingresos, comprende la exacta aplicación de las disposiciones aplicables y la liquidación del crédito fiscal y se basará en lo que prevengan las leyes o estipulaciones que rijan al ingreso percibido. —art. 18—

La glosa de las operaciones de egresos, además de cumplirse con las disposiciones legales y el otorgamiento de la autorización previa debe así mismo sujetarse al examen de la correcta aplicación de esas disposiciones en la liquidación del egreso, rigiéndose éste por las leyes orgánicas del presupuesto de egresos y de la Te-

rorería de la Federación, además se rige por las disposiciones legales o estipulaciones especiales según el egreso de que se trate. —art. 19—

Se faculta a la Contaduría de la Federación para establecer los requisitos indispensables para que sea efectuada la glosa, autorizándosele para hacer las modificaciones que crea convenientes para que no existan deficiencias en la misma. —art. 20—

g) Normas que Regularan el Control Adiministrativo de los Cuentadantes.—El Secretario de Hacienda puede dispensar provisionalmente las faltas o defectos de justificación y comprobación que se observen en las cuentas rendidas, cuando no haya dolo, ni ocasionen daño o perjuicio a la Hacienda Pública, y no sean enmendables por los medios ordinarios. Se sujetan esas dispensas a la ratificación del Poder Legislativo y se ordena que se presente una relación de esas dispensas al enviar la cuenta anual a la Cámara de Diputados en los términos del artículo 65 fracción I de nuestra Carta Marga. —art. 21—

La proposición de dispensas correrá a cargo de la Contaduría de la Federación, quien las someterá al Secretario de Hacienda como resultado de su revisión. —art. 22—

Cuando hay responsabilidades la Contaduría de la Federación procederá de acuerdo a esta Ley, además comunicará a las oficinas y agentes las observaciones que existan como resultado de la glosa. —art. 23—

Las observaciones de glosa se clasifican en:

I.—De orden; II.—De falta de pustificación; y III.—De falta de comprobación. —art. 24—

Los plazos para contestar las observaciones serán señalados al formularse. —art. 25—. Si no son solventadas en el plazo que se señale se constituirán las responsabilidades a que dieren lugar las irregularidades, independientemente de imponer las sanciones respectivas. —art. 26—

Cuando como resultado de la glosa se descubra una irregularidad que entrañe un daño o perjuicio al Fisco, sin más trámite se procederá contra el responsable, siempre y cuando sea suficientemente comprobada la comisión de la falta o irregularidad, sin necesidad de observación previa. —art. 27—

Las oficinas o dependencias de la Federación que tengan la obligación de revisar las cuentas de otras oficinas o agentes están obligadas a observar las mismas disposiciones que sigue la Contaduría. —art. 28—

Los Poderes Legislativo y Judicial, también están obligados a seguir los liniamientos establecidos por la ley y por las disposiciones de la Contaduría. —art. 29—

h) Normas para la Glosa por medio de Delegaciones y para Auditorías a cargo de la Contaduría.—La glosa podrá efectuarse por delegaciones de la Contaduría en las Dependencias del Ejecutivo, cuando sea necesario por la naturaleza de sus funciones o por su organización administrativa. —art. 30—

Cuando el Gobierno Federal constituye fondos de explotación para la realización de fines determinados, la contabilidad de esas instituciones u órganos queda sujeta a la auditoría de la Contaduría, quien tiene facultad de efectuarla en cualquier momento, hacer las comprobaciones y compusas que crea conveniente, etc. —art. 31—

Cuando existan intereses en empresas privadas, sean o no propiedad del Gobierno Federal y esos intereses sean porque existan inversiones, fondos u otras causas la Contaduría queda facultada para efectuar las auditorías que considere convenientes, independientemente que esas empresas tengan o no servicio de auditoría particular.

Cuando una ley autorice expresamente a determinadas instituciones o empresas o encomendar la auditoría de su contabilidad a personas de su elección. En la parte que se afecte a la Hacienda Pública, la Contaduría deberá registrar el resultado de esas auditorías. —art. 32—.

Las empresas privadas en que el Gobierno Federal tenga un interés directo, están obligadas a proporcionar a la Contaduría los datos que requiera, pero se necesita acuerdo del Secretario de Hacienda para ello. —art. 33—

La glosa de las cuentas por tener como consecuencia el control administrativo de los cuentadantes, así como por ser una de las funciones primordiales de la Contaduría, aparentemente esta debidamente regulada. Las tres cuartas partes del personal total

de la contaduría se encuentra a disposición de las oficinas de glosa, las cuales están divididas por especialidades, así están las oficinas de glosa de ingresos que son las de operaciones aduanales secciones "A" y "B". Las de impuestos interiores secciones "A", "B" y "C"; las cuales atienden a un renglón de ingresos cada una perfectamente definidos.

La glosa de egresos se encuentra integrada por las de remuneraciones civiles, de marina y militares; oficina de glosa de adquisiciones de bienes muebles y de bienes inmuebles, quienes ejercen un control de los bienes inventariables; sección de glosa de operaciones de crédito y por último la oficina de glosa de operaciones no presupuestables la que se encarga de glosar las operaciones ajenas al presupuesto.

Glosa proviene del latín "Glossa" que significa explicar un texto oscuro, además quiere decir la nota que se pone en una cuenta. Para efectos contables la glosa consiste en: revisión legal, numérica y contable de las transacciones económicas del Gobierno Federal. De lo anterior resulta que las oficinas que he descrito se encargan cada una en su ramo, a la explicación e interpretación de las cuentas que les son rendidas por los agentes y oficinas que manejan fondos, valores o bienes, con el fin de incluir esas cuentas en la contabilidad general del Erario Federal. En puridad deberían solamente revisar e interpretar las cuentas, pero la realidad es que su labor se ha hecho extensiva a la preparación definitiva de los asientos de contabilidad que son la base del registro contable.

i) Normas que Regulan el Objeto de la Contaduría.—El objeto de la Contaduría de la Federación, como lo he afirmado con reiteración es la de llevar la contabilidad federal, pues bien, ahora expondré su régimen jurídico:

El contenido de la contabilidad federal es el de que se debe concentrar las operaciones comprendidas en las cuentas e informes, que rindan las oficinas y agentes con manejo de fondos, valores o bienes, así como el resultado obtenido de la administración de los fondos de explotación. —art. 34—

El catálogo de cuentas de la contabilidad federal encuentra su fundamento jurídico en el artículo 35, así como las instruccio-

nes para llevar la contabilidad y las modificaciones que se requieran para uno y otras.

El sistema de registro para llevar la contabilidad lo determinará la Contaduría, pero coordinándolo con los que establezca para las oficinas y agentes que manejen fondos, valores o bienes y con las instrucciones que dicte para la rendición de las cuentas. —art. 36—

El artículo 37 establece: que la Contaduría fijará las cuentas necesarias para conocer de una manera concreta, en el curso de cada ejercicio fiscal, el resultado de la ejecución de la Ley de Ingresos, y el ejercicio del Presupuesto de Egresos y la incidencia particular de estos resultados en el balance de la Hacienda Pública.

Como toda contabilidad necesita de cuentas de ajuste o rectificación, la gubernamental establece que se señalarán las cuentas de ésta naturaleza indispensable para registrar las rectificaciones con fines estadísticos a lo acusado en años anteriores como ejecución de las Leyes de Ingresos o ejercicio de los Presupuestos de Egresos correspondientes. —art. 38—

Las cuentas que se requieran para registrar los valores del balance de la Hacienda Pública y las modificaciones que hayan de introducirse en éstos, como consecuencia de la ejecución de la Ley de Ingresos y del ejercicio del Presupuesto de Egresos o de operaciones ajenas a ambos, así como las cuentas de orden necesarias para integrar o aclarar debidamente la contabilidad, tienen su fundamento jurídico en el artículo 39.—

En la cuenta de Pérdidas de la Hacienda Pública se registra:

Sentencias judiciales ejecutoriadas que declaren la inexistencia de los créditos o los reduzca en su monto, o resolución judicial firme que dé por desistido al Gobierno Federal de la acción civil intentada.

Cancelaciones de créditos decretadas por el Poder Legislativo.

Condonaciones o cancelaciones de créditos otorgadas por alguna autoridad administrativa.

Prescripciones legalmente establecidas.

Reducciones o conversiones de las responsabilidades civiles subsidiarias, en los términos del artículo 25 de la Ley de 6 de junio de 1904.

Las dispensas de responsabilidades concedidas en los casos que autoriza la propia Ley.

Cuando el monto de las cantidades por cargarse a esta cuenta en los cuatro primeros casos no sea superior de quinientos pesos el Contador de la Federación está autorizado a efectuarlos, pero si es superior a esa cantidad será el Secretario de Hacienda quien los autorice. —art. 40—

La parte última del artículo 40 establece la obligación para la Contaduría de la Federación en el sentido de que al rendirse la cuenta anual al Poder Legislativo, deberá presentarse un estado financiero especial sobre las cantidades que se hayan cargado a esa cuenta.

Con motivo del análisis de éste capítulo de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, se desprende que la contabilidad gubernamental federal consta de dos partes: a) la que se refiere al ejercicio del Presupuesto de Egresos y a la ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación y; b) la incidencia que representa esa parte de la contabilidad en el balance general de la Hacienda Pública.

La primera parte se conoce con el nombre de "Cuenta Pública", que consta de los Estados Financieros siguientes:

1) Estado comparativo de ingresos y egresos federales.—En este estado financiero se registra en forma global la Ley de Ingresos de la Federación, señalando el resultado de su aplicación en cada uno de las fracciones que establece en su artículo 1o.

Frente a los ingresos, se presenta el ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación en forma global por ramos, según lo establece en su artículo 2o.

Para balancear el resultado se refleja el exceso obtenido en los ingresos o bien su déficit. Esto es con el fin de que el Estado Financiero dé sumas iguales, además de reflejar el resultado del Estado de Origen y Aplicación de Recursos.

Ya he expuesto con antelación que en el ejercicio fiscal de

1968, existió exceso de los ingresos sobre los egresos en un porcentaje del 2.22%.

La forma de este Estado Financiero permite apreciar si lo realmente autorizado como gasto fue correcto o no, si existieron mayores ingresos que los previstos y en consecuencia se ejerció la facultad que autorizó el Poder Legislativo en el artículo 3o. del Presupuesto de Egresos, consistente en que cuando existen mayores ingresos que gastos, el Ejecutivo efectúe las erogaciones necesarias hasta por el monto de los ingresos excedentes.

En el año de 1968, el ejercicio de esa autorización representó un resultado en ingresos excedentes que se gastaron de un 33%, esto es: la Cámara de Diputados autorizó un Presupuesto de Egresos para 1968 de sesenta y un mil cuatrocientos millones de pesos y el gasto real fue de ochenta y tres mil cuatrocientos millones de pesos, más mil ochocientos cincuenta y cinco millones de pesos de ingresos no gastados, que le representó al Erario Federal un superávit, con cargo a los contribuyentes, los servicios públicos en 1968, fueron encarecidos injustificadamente.

El Estado Financiero descrito anteriormente se auxilia de otro estado conocido con el nombre de:

“Clasificación económica en cuentas dobles de las operaciones presupuestales del Gobierno Federal y de Organismos y Empresas Propiedad del Gobierno Federal”.

El importe de este Estado Financiero es exactamente igual a la “Cuenta Pública”, que describí en primer término.

La peculiaridad de la clasificación económica es que divide la aplicación de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Egresos en dos partes: I.—Cuenta Corriente y; II.—Cuentas de Capital.

I.—*Cuentas corrientes.*—Reflejan los costos directos de la administración, contiene gastos no recuperables como son: Servicios Personales; Útiles de Oficina; Servicios Generales; Gastos por servicio de la deuda pública; subsidios al consumo; ayudas; seguridad social; erogaciones especiales; etc., incluye tanto a la administración activa como a la delegada.

Ese costo directo de la administración es cubierto por los ingresos siguientes: 1) Impuestos al ingreso; 2) sobre transferen-

cias de ingresos de capital; 3) los que afectan el ingreso al gasto; 4) impuestos al gasto; 5) otros ingresos corrientes.

Ejemplos de cada uno: 1) Impuesto sobre la renta; 2) Impuesto del timbre, sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, herencias y legados; 3) Impuestos sobre la exportación, sobre la explotación de recursos naturales; 4) Impuesto sobre ingresos mercantiles, a la industria y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales, sobre la importación, etc.; 5) Derechos, Productos y Aprovechamientos.

Los costos directos de los Organismos y Empresas se cubren con ventas de bienes; de servicios; ingresos diversos; por cuenta de terceros y; aportaciones al Seguro Social.

Si los ingresos no alcanzan a cubrir los costos directos o bien son superiores a ellos, se presenta la situación con la denominación de déficit o superávit (según sea el caso), en cuenta corriente. Esto es con el fin de poder presentar las sumas igualadas.

II.—*Cuentas de Capital*.—Representan sus cuentas la parte del presupuesto de egresos que es recuperable y que por tanto tiene incidencia en el balance general del Erario Federal.

Se compone de inversiones físicas e inversiones financieras, incluyendo tanto a la administración activa como a la delegada.

Las inversiones físicas son: Obras Públicas. Construcciones; fomento y conservación, (cuando aumenta el costo de las obras), y las inversiones físicas indirectas.

Las inversiones financieras son: Adquisiciones de inmuebles, fideicomisos para créditos, diversas inversiones (bonos financieros, acciones, certificados de participación, etc), inversiones financieras (Organismos y Empresas), y erogaciones recuperables (Organismos y Empresas).

Al igual que en el grupo de cuentas corrientes, la diferencia será un déficit o un superávit, según que los ingresos para estos conceptos sean superiores o inferiores, con el objeto de presentar las sumas igualadas.

Las cuentas de capital, por no consumirse y representar tanto activos como pasivos, es la parte de la cuenta pública que tiene incidencia en el balance general de la Hacienda Pública.

Para ilustrar lo anterior expondré que cuando se construye un puente, un edificio, una presa, etc., se efectúan pagos sobre renglones establecidos en el Presupuesto de Egresos. El costo de esas obras o construcciones representan una incidencia en el balance general, en cuanto son un activo. Por tanto si para la cuenta pública son un gasto jurídico, porque así lo determinó una ley formal que es el Presupuesto de Gastos aprobados por la Cámara de Diputados; para el balance general es una entrada, porque se incrementa el acervo patrimonial.

Cosa similar ocurre con los pasivos, cuando es concedido un empréstito o se colocan bonos de tesorería a los particulares, ya sea en el país o en el extranjero, para la Cuenta Pública, es un ingreso, porque lo determina una Ley formal que expidió el Poder Legislativo, sin embargo la incidencia que representa en el balance general de la Hacienda Pública es que se registra como una obligación, porque se deberá pagar a su vencimiento.

El Balance General de la Hacienda Pública Federal se compone de cuentas de activo, pasivo y capital.

Las cuentas de activo se separan por grupos que son "De Erario", "De Administración" y "De Bienes de Inventario".

Las de pasivo tienen las mismas denominaciones y se encuentran frente a las de activo.

En ambas existen las cuentas en *depuración*, las que se colocan exactamente abajo de cada grupo.

La cuenta de capital está representada con la denominación de "Hacienda Pública" y representa la diferencia que existe entre el pasivo y el activo.

Para complementar el citado estado financiero se incluyen las cuentas de orden, que son de registro o de contingencia.

La incidencia de la Cuenta Pública, es tan complicada que en ocasiones no se ha interpretado correctamente ni aún por el órgano de fiscalización que es la Contaduría Mayor de Hacienda que depende de la Cámara de Diputados. Ya expuse que la Contaduría Mayor por desgracia rehace la contabilidad lo que no es correcto, porque de acuerdo con la interpretación jurídica del artículo 74 fracción II Constitucional, debe realizar funciones de auditoría externa.

Si realmente revisara la cuenta pública hubiese detectado el error siguiente:

Las Instituciones de Fianzas del país, dependían hasta el 31 de diciembre de 1968, de la Dirección de Crédito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que ejercía la vigilancia y control de esos organismos.

De acuerdo con el artículo 72 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas el 5% de las primas que perciban se destinará a cubrir los gastos que demanden la inspección y vigilancia.

Lo anterior representaba que los sueldos de los inspectores, funcionarios, gastos de viaje, papelería, etc., que en suma representaba las erogaciones por concepto de inspección y vigilancia, se debieron liquidar con cargo a esa cuenta.

El 1o. de enero de 1969, por disposición jurídica las Instituciones de Fianzas pasaron a depender de la inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria, por lo que a partir de esa fecha las cuotas por esos conceptos ya no se ingresaron al Erario Federal, sino a la cuenta especial que se le sigue a la Comisión en el Banco de México, S. A.

Las cuotas por inspección y vigilancia que se liquidaron en diversos años, cuando las instituciones de fianzas dependían de la Dirección de Crédito, se registraron con cargo al Banco de México, S. A., con crédito a la cuenta de pasivo de administración denominada: "Fondo para el Servicio de Inspección y Vigilancia de Instituciones de Fianzas", que al 31 de Diciembre de 1968, tenía un saldo acreedor de cinco millones doscientos cincuenta y cinco mil ochocientos setenta y ocho pesos.

Los sueldos y gastos de los funcionarios, inspectores y personal de la Dirección de Crédito, se liquida con cargo al presupuesto de egresos. Específicamente los pagos se hicieron con cargo al presupuesto de gastos de la Secretaría de Hacienda, por lo que erróneamente se creó un pasivo exigible y por el otro se afectó cuentas de presupuesto incorrectamente.

Esta situación no la detectó la Contaduría Mayor de Hacienda, porque de haberlo hecho, habría ordenado un asiento de ajuste cancelando el pasivo, con crédito a la Hacienda Pública.

La Cámara de Diputados tampoco se dio cuenta del error, por-

que ya aprobó los gastos de la cuenta pública, los que incorrectamente contenían los de la Dirección de Crédito de la Secretaría de Hacienda, en detrimento de los contribuyentes.

Igual situación, pero con ciertos matices especiales tienen otras cuentas tales como: "Honorarios Derivados del Procedimiento Administrativo de Ejecución, Pendientes de liquidación", la que está duplicada con la cuenta "Fondos Distribuibles, Derivados de Honorarios de Ejecución".

Estos son solamente dos ejemplos que demuestran que la Cámara de Diputados no comprueba la Cuenta Pública y aprueba el Balance General de la Hacienda Pública Federal, sin verificar y comprobar ciertas cuentas. No comprendo como se liquidarán las cuotas de inspección y vigilancia que entregaron las Instituciones de Fianzas, en virtud de que ese pasivo ya no es exigible por no depender ya de la Dirección de Crédito.

Para el efecto existen las llamadas cuentas de rectificación que son de dos naturalezas. Las que se refieren a diferencias de ejercicios anteriores respecto a la aplicación de la ley de ingresos y al ejercicio del presupuesto, vr. gr. cuando una empresa liquidó en exceso el impuesto sobre la renta al ingreso global, hace el trámite respectivo administrativo, para obtener la devolución de la cantidad que pagó en exceso. Ese trámite generalmente tarda dos o más años, cuando al fin se decreta la liquidación, se hace con cargo a una cuenta de rectificación.

El otro tipo de cuentas de rectificación, son las que existen dentro del balance general de la Hacienda Pública, son las llamadas cuentas de depuración, las que forman una considerable cantidad, en el ejercicio de 1968, existen cuentas de éste tipo que datan del año de 1933.

La cuenta de Pérdidas de la Hacienda Pública, es una cuenta de resultados que tiene su cancelación anual contra la cuenta de capital "Hacienda Pública"; que representa el capital contable del Erario Federal.

La facultad de cancelaciones de créditos hasta por quinientos pesos otorgada al Contador General y de más de esa cantidad al Secretario de Hacienda, considero que debe reglamentarse debidamente, porque de pequeñas cantidades es dable formar

una elevada. La obligación de informar al Poder Legislativo no tiene mayor trascendencia en virtud del atraso con que esto ocurre, se dá la situación que cuando el órgano político, conoce la situación han pasado por lo menos nueve meses del cierre de libros y difícilmente podrá ordenar se repare el daño que pudiese haberse causado al Erario Federal.

Jurídicamente a virtud del capítulo cuarto de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, se establece que la Contaduría llevará la contabilidad en dos partes: La aplicación de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de gastos, que es la "Cuenta Pública", que se representa por medio de un estado financiero de "Origen y Aplicación de Recursos", y la contabilidad general del Erario Federal, la que se presenta en un estado financiero conocido con el nombre de "Balance General de la Hacienda Pública Federal".

Su sistema de registro es el conocido contablemente con el nombre de "centralizador" y se señala que todas las dependencias, oficinas y agentes de la Federación, deberán llevar sus cuentas en forma similar. El objeto de uniformar el registro es cumplir con el principio de indivisibilidad de la Contabilidad.

La contabilidad es el resultado de la actividad de las oficinas de glosa de la contaduría, son los encargados de formar día a día, los asientos de contabilidad que producen son turnados a la oficina centralizadora de cuentas, quien se encarga de la recepción, clasificación y distribución de las "cuentas comprobadas", que le remiten los agentes con manejo de fondos, valores o bienes.

La cuenta comprobada es un simple corte de caja en el cual se reflejan los movimientos de: existencia anterior, más todas las entradas, con sus respectivos comprobantes y conceptos, menos todos los pagos (si los hay), y el saldo que queda en caja, que pasa al mes siguiente.

Por separado en el mismo envío o cuenta, se hace el corte de caja, con su respectivo arqueo y se incluye los movimientos "fictos", que son aquellos trasposos contables que no producen una salida o ingreso real, son simples trasposos o rectificaciones de movimientos contables.

Los asientos contables que producen las oficinas de glosa, las de depuración, supervisión y la centralizadora de cuentas, son captados en tarjetas perforadas que por medios mecánicos son clasificadas para agrupar las transacciones que correspondan a una cuenta y a sus subdivisiones analíticas, aquí es donde interviene la cibernética de que hablé en el primer capítulo, señalando su importancia.

El producto de la clasificación mecánica se resumen en el "diario analítico", los que sirven para registrar las transacciones que se pasarán a los "mayores auxiliares" los que por regla general solamente son afectados una vez al mes.

De los diarios analíticos se deriva también los pases a los mayores analíticos y de ahí al mayor general.

Del mayor general se extraen los datos para elaborar los estados financieros anuales de contabilidad, en donde se representan las cifras finales del registro contable. Estos estados financieros en que se contiene el resultado final de la gestión económica y financiera del Gobierno Federal en un año fiscal, los remite la Contaduría al Secretario de Hacienda, quien a su vez los turna al Presidente de la República, quien los aprueba a indicaciones del Secretario de Hacienda y son remitidos finalmente al Congreso de la Unión, para satisfacer lo dispuesto en el artículo 65 fracción I de la Constitución y en esta forma satisfacerse también el fin de la contabilidad gubernamental federal.

Se aplica pues, el sistema contable centralizador, se utiliza pólizas de diario para el registro, el cual se efectúa por medios ultramodernos o sea la cibernética y por medios manuales.

j) *Normas que regulan la Constitución y Registro de Responsabilidades.*—Es el capítulo quinto de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación el que regula este aspecto.

Fincar las responsabilidades a cargo de los manejadores de los fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal, es una actividad de la contaduría de control administrativo, la que se desarrolla como una derivación de glosar las cuentas. —art. 41—.

Las disposiciones legales que se aplican son las que reseña el capítulo quinto, que establece que también se aplicarán otras

disposiciones, en los casos en que no se opongan a lo presupuestado por él. —art. 42—

Las otras disposiciones de que habla son: Lo establecido en el Capítulo II, de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y que se refiere al "Fondo para Indemnizaciones al Erario Federal"; el Título Decimo del Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, (D. O. 3-X-1964), que se denomina "Del Fondo para Indemnizaciones al Erario Federal"; lo preceptuado en la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, (D. O. 31-XII-1959), en su Capítulo VII, que se refiere a "Procedimientos en la comprobación de irregularidades"; etc.

Las responsabilidades de los funcionarios, empleados o agentes de la Federación por daños y perjuicios que originen al fisco son: además de sus actos u omisiones que les sean imputables, todos aquellos que entrañen dolo, culpa o negligencia de su parte, o bien el solo incumplimiento de alguna de las obligaciones o inobservancia de los preceptos que establezcan las disposiciones legales relacionadas con su actuación. —art. 43 (Ley Org. de la Cont. de la Fed.)—.

Sigue diciendo el capítulo quinto de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación:

Se extiende la responsabilidad a aquellos funcionarios, empleados y agentes de la Federación que deban revisar o autorizar los actos que dieron margen al acto doloso o culposo, cuando no realicen con eficiencia su función, salvo los casos en que se hayan practicado y otorgado la autorización por causas que no entrañen dolo, culpa o negligencia de su parte. —art. 44—

Los *particulares* concurren en las responsabilidades de los funcionarios, empleados o agentes de la Federación cuando participen *reliberadamente* en la comisión de actos que originen alguna responsabilidad. —art. 45—

No se exime a los particulares de las obligaciones que directamente hayan contraído con el fisco, por el hecho de constituirse la responsabilidad. —art. 46—.

El objeto de las responsabilidades es la de indemnizar al fisco por los daños y perjuicios que le sean ocasionados por irregu-

laridades que cometan los funcionarios, empleados, agentes y aun particulares con sus actuaciones. —art. 47.—

Este artículo 47, contiene preceptos que ya he vertido cuando analicé los conceptos del Derecho Penal Financiero en el Capítulo anterior.

Las responsabilidades se constituirán y exigirán administrativamente, pero cuando no se pueda fijar el monto o exigirse administrativamente sin que intervenga la autoridad judicial para las aclaraciones necesarias, es el Procurador General de la República quien interviene a ese fin, por otra parte, la acción administrativa se ejercita independientemente de las de carácter penal o de las determinaciones que dicten las autoridades judiciales. —art. 48 y 49.—

El artículo 50 establece las gestiones para exigir a los particulares las cantidades que adeuden al fisco con motivo de las responsabilidades descubiertas con motivo de la glosa.

Los funcionarios y empleados de la Contaduría de la Federación son responsables de los daños y perjuicios estimables en dinero que ocasionen al fisco con motivo de no verificar correctamente la glosa de las cuentas. Llevar indebidamente los registros de la contabilidad; no tramitar correctamente o dejar de hacerlo, los expedientes de responsabilidades del personal ajeno a la Contaduría, y en general cuando no efectúen los actos propios de su actuación. —art. 51.—

La responsabilidad del personal superior de la Contaduría será fincada por la Secretaría de Hacienda y en los demás casos por la Contaduría, pero dando aviso a la Secretaría —art. 51 segundo párrafo—.

El orden para exigir las responsabilidades es el de primero al empleado que haya cometido las irregularidades y subsidiariamente el demás personal que debió revisar o autorizar los actos del responsable, gozando éstos últimos del beneficio de orden pero no el de excusión, por lo que al constituirse la responsabilidad podrá efectuarse embargo precautorio respecto a sus bienes con el fin de asegurar los intereses fiscales. —art. 52.—

La responsabilidad se comunica directamente a los interesados por la Contaduría y exigirá que las cubran de inmediato, avi-

sando también a las oficinas correspondientes, sin perjuicio de que haga la comunicación a la Tesorería de la Federación, para que haga efectiva la responsabilidad por los procedimientos administrativos de ejecución. —art. 53—.

Cuando las responsabilidades que deban constituirse recaigan sobre alguno de los funcionarios de la Federación considerados en el artículo 108 Constitucional, se comunicará el caso al Secretario de Hacienda para que, por los conductos debidos, le dé el curso que legalmente proceda. Igualmente se procederá cuando se trate de Jefes de Departamento Administrativo, Subsecretarios u Oficiales Mayores de una Secretaría de Estado o de Secretarios Generales y Oficiales Mayores de los Departamentos Administrativos. —art. 54—.

Cuando los daños al fisco no excedan de cien pesos no sean de carácter delictuoso, ni se deban a culpa grave o descuido notorio del responsable, la Contaduría de la Federación puede dispensar la responsabilidad. —art. 55—.

Cuando la infracción de alguna ley fiscal o la comisión de un delito sea observado por la glosa, se consignarán los hechos a las autoridades administrativas o judiciales competentes, pero además la Contaduría constituirá las responsabilidades de su competencia. —art. 57—.

Las autoridades que establezcan responsabilidades estimables en dinero ya sea en contra o a favor de la Federación están obligadas a remitir la documentación indispensable a la Contaduría con el fin de que sean registradas en la contabilidad. —art. 58—.

Las sanciones serán impuestas independientemente de las responsabilidades. —art. 57—.

La Contaduría de la Federación expedirá los finiquitos parciales correspondientes a las cuentas comprendidas en el finiquito general que extienda la Contaduría Mayor de Hacienda, de acuerdo con los términos de éste. —art. 59—.

La parte analizada es la correspondiente a la constitución y registro de las responsabilidades por el control administrativo que efectúa la Contaduría de la Federación a los manejadores de los fondos, valores y bienes de la Federación.

La dependencia que efectúa directamente esa labor dentro

de la Contaduría es la Oficina Depuradora de Cuentas, quien engrana sus actividades con las oficinas de glosa, al encargarse de la ejecución de los pliegos de responsabilidades que formulan ellas, independientemente que además se encarga de depurar otras cuentas. Su principal responsabilidad, sin ser la única, es el análisis y ejecución de los pliegos de responsabilidades que formulan las oficinas de glosa.

La Oficina Depuradora de Cuentas, se encuentra dividida en dos secciones la "A" y la "B". La primera tramita los pliegos de responsabilidades de la Tesorería de la Federación, de la Dirección General de Pagos, de Oficinas Diversas, Bienes de Inventario y Créditos sujetos a resolución judicial.

La sección "B" tramita los pliegos de responsabilidades contra funcionarios y empleados del Ramo Aduanal, de Oficinas Federales de Hacienda, de Pagadurías y Agencias Civiles, de Pagadurías y Agencias Militares, de Pagaduría y Agencias Navales, además tramita las cancelaciones menores de cien pesos.

Es de observarse que en lo referente a las responsabilidades, éstas no solamente se contraen a las dolosas o culposas, se aporta un nuevo concepto: el de negligencia. Concepto que a mi juicio es de difícil apreciación.

La responsabilidad se contrae exclusivamente a personas con manejo de fondos, valores o bienes y a personas relacionadas con ellas, sean funcionarios o particulares, pero que rindan o concentren sus operaciones en la Contaduría, esto es obvio porque las responsabilidades se fincan como un resultado de la glosa de cuentas que se efectúa para integrar la contabilidad.

Cuando las responsabilidades sean a cargo de funcionarios "mayores", que éste ordenamiento considera de Oficial Mayor de las Secretarías y Departamentos de Estado para arriba hasta llegar al Presidente de la República, pasando por Senadores, Diputados, Magistrados de la Suprema Corte, etc., se deja que el Secretario de Hacienda sea en definitiva quien ejerza las responsabilidades. Considero que en la mayoría de los casos no se ejercitan, por todas las razones que cada quien pudiera pensar, con lo que intrínsecamente las responsabilidades por daños al fisco, se exigen a los débiles, a los desprotegidos, no al influyente.

En función al artículo 55 expuesto, se deja a la Contaduría de la Federación la facultad de interpretar cuando una responsabilidad es delictuosa o no, grave o leve y se le autoriza a dispensar aquellas no delictuosas o graves que no pasen de cien pesos.

¿Cuándo un acto es delictuoso o grave y cuándo no?, difícilmente puede una persona contestar, sin exponerse a ser injusto.

Un hábil empleado, funcionario o agente con manejo de fondos, valores o bienes, podrá sustraer, cuantas veces lo necesite, cantidades menores de cien pesos aparentando error u omisión simple, obteniendo con ello, un sobre sueldo, máxime si cuenta con un apoyo decidido de algún funcionario superior, dentro de la organización administrativa. Considero urgente reglamentar debidamente esa disposición con el fin de proteger hasta el último centavo propiedad del Erario Federal.

k) Normas que regulan la rendición y formación de la cuenta pública.—La formación y rendición de la cuenta pública es el fin de la contabilidad gubernamental federal, se reglamenta en el capítulo sexto de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación en la forma siguiente:

La cuenta pública anual a que se refiere la fracción I del artículo 65 de la Constitución, estará formada por los libros de contabilidad, la documentación que justifique y compruebe las operaciones registradas y los siguientes estados que la resumen:

- I.—Comparativo de ingresos y egresos por conceptos de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos.
- II.—Demostrativo de los valores en que se encuentren representados el superávit o déficit del ejercicio del presupuesto.
- III.—Análisis de la incidencia del ejercicio del Presupuesto en el Balance de la Hacienda Pública.
- IV.—Rectificaciones a los datos acusados en años anteriores como ejecución de las Leyes de Ingresos o ejercicio de los Presupuestos de esos años.
- V.—Análisis de la incidencia particular de las rectificaciones a que se refiere el estado anterior, en el balance de la Hacienda Pública.

VI.—Balance de la Hacienda Pública.

VII.—Demostrativo de las modificaciones de la Hacienda Pública.

VIII.—Los que previenen los artículos 21, 40 y 75; así como los demás estados complementarios y aclaratorios que, a juicio de la Contaduría de la Federación, fueren indispensables. —art. 60—.

La dependencia de la Contaduría de la Federación que se encarga de rendir la cuenta pública anual a que se refiere el artículo 60, es la "Oficina Centralizadora de Cuentas". Produce mensualmente los Estados Analíticos de Concentración de Pólizas por: operaciones de caja, inventarios y almacenes; ajustes numéricos motivados de la concentración y de operaciones, registra los Mayores Generales, efectúa las balanzas de comprobación y rinde la cuenta anual de la "Hacienda Pública Federal" (Tomado del manual de organización de la Contaduría de la Federación).

La cuenta pública en su original será entregado *con anterioridad*, al 1o. de Septiembre de cada año, por el Contador de la Federación al Secretario de Hacienda, para su aprobación y envío a la Cámara de Diputados, agregará además de todos los estados financieros, una nota explicativa del contenido y alcances de esos estados. —art. 61—.

La Contaduría de la Federación entregará a la Contaduría Mayor de Hacienda el duplicado de los Estados Contables y conservará a disposición de la misma los libros y documentación justificativa y comprobatoria para su glosa y consulta. —art. 62— (Reformado en D. O. 28-XII-1967).

Las relaciones entre la Secretaría de Hacienda y la Contaduría Mayor de Hacienda serán directas y se establecerán por conducto de la Contaduría de la Federación. —art. 63—.

Es de comentarse la fracción II del artículo 60, expuesto con anterioridad. Los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios en que se resida, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes. Luego entonces: ¿Cómo puede exis-

tir déficit o superávit en el ejercicio del Presupuesto?. En puridad no debe existir ni lo uno, ni lo otro, debe gastarse exactamente la totalidad de los ingresos, por que de no ser así los mexicanos, (con mejor técnica debo decir los contribuyentes), pagamos más caros o más baratos los servicios públicos y en uno u otro extremo es indebido.

Si existe superávit quiere decir que los ingresos fueron superiores a los gastos públicos y en consecuencia los servicios públicos se pagaron más caros, podría afirmarse que el Estado lucró con los dineros de los contribuyentes.

Si existe déficit, es decir que se gastó más de lo que entró, significa que los servicios públicos se pagaron, por parte de los contribuyentes, más baratos. La consecuencia es: o bien se pagó sin fondos las cuentas, o fue necesario conseguirlos prestados para cubrir este déficit, lo que representa dejar a generaciones futuras, (igual como nos dejaron las generaciones pasadas), cargas económicas que deberán liquidar. Los superávits son incorrectos, pero considero que lo son más los déficits, de ahí la necesidad de evitar cualquiera de esas dos situaciones y la justificación parcial del artículo 3o. del Presupuesto de Egresos de la Federación que cada año expide la Cámara de Diputados.

El artículo 61 dice que con anterioridad al 1o. de septiembre de cada año se entregarán los estados financieros, pero sin especificar con cuánta anterioridad. Al respecto me pregunto: ¿Porqué el ejercicio fiscal es por años naturales y no del 1o. de julio al 30 de Junio de cada año? Considero que esto ocurrió por haberse copiado de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica las disposiciones relativas al lapso del período de sesiones, pero no se copió lo relativo al paso fiscal que ahí es del 1o. de Julio al 30 de Junio de cada año.

La incongruencia entre el año fiscal y el período de sesiones, ocasiona que la Contaduría de la Federación, no cumpla con su fin, puesto que no informa fehacientemente de la situación financiera que guarda el patrimonio del Erario Federal, razón por la cual, los estados financieros que produce no son considerados con ánimo de dirección y planeación.

Para apreciar la gravedad de esta anomalía, baste conside-

rar que el último balance aprobado oficialmente es el referente al ejercicio fiscal de 1968. Ahora a mediados del año de 1970, no se sabe el resultado oficial del ejercicio fiscal por el año de 1969, será hasta después del 10. de septiembre cuando se rinda la cuenta pública; esto representa que han transcurrido más de quince meses, sin que se tengan resultados económicos oficiales hechos del conocimiento del pueblo, ya sea directamente o por medio de sus representantes.

Con un buen servicio administrativo de contabilidad, bastarían dos meses para rendir una cuenta pública, por ello, considero que lo que ocurre es que no se le ha dado la importancia requerida a la contabilidad gubernamental federal ya que no se le ha reestructurado para que cumpla con su fin, se ha dejado la incongruencia entre el período contable y la obligación de rendir la cuenta pública. Es urgente estudiar a fondo estas cuestiones y fijar los ejercicios fiscales en concordancia con el período de sesiones del Congreso de la Unión, con la finalidad primordial de que los estados financieros le sirvan de dirección y planeación en la política financiera a seguir y que reglamenta por medio de la Ley de Ingresos que expide.

Es común observar que en un ejercicio fiscal la Cámara de Diputados, apruebe un Presupuesto de Gastos, porque toma en consideración la estimación de ingresos que se supone se recaudarán y al finalizar el ejercicio fiscal correspondiente el resultado es muy diferente,

En 1968, se aprobó un Presupuesto de Gastos por la cantidad global en números redondos de sesenta y un mil millones de pesos, porque se consideró que los ingresos apenas y rebasarían esa cantidad. La realidad fue muy diferente puesto que se recaudaron poco más de ochenta y cinco mil millones de pesos, aunque debido al atraso contable solamente pudo el Ejecutivo gastar de esa cantidad ochenta y tres mil millones, por carecer de la información financiera necesaria para efectuar las inversiones que el superávit requería.

El artículo 62 que estuvo en vigor hasta el año de 1967, decía: "La Contaduría de la Federación previo acuerdo superior, entregará a la Contaduría Mayor de Hacienda los libros de contabilidad, la documentación y un tanto de los estados que resuman la cuenta".

Entregar los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria y un tanto de los estados financieros, representaron en el año de 1957, 26,800 volúmenes, con un peso aproximado de 70 toneladas, en 1965, representó 43,600 volúmenes, con un peso aproximado de 95 toneladas, ante esto, en el año de 1967, se optó por reformar el artículo 62, quedando en los términos que describí con antelación.

El objeto de enviar la cuenta pública federal a la Contaduría Mayor de Hacienda, residía en que ésta debería revisarla y ejercer en esa forma el control administrativo de fiscalización, siendo un auxiliar importantísimo de la Cámara de Diputados.

Es obvio que la Cámara de Diputados no puede hacer una revisión exhaustiva de la cuenta pública para cumplir eficazmente con la obligación de comprobar que no exista pargo alguno que no esté establecido en el Presupuesto correspondiente o señalado en ley posterior, al igual que las remuneraciones estén establecidas en concordancia con los preceptos constitucionales vigentes.

Primero porque carece de los conocimientos necesarios para realizar esas obligaciones, segundo, en caso de auxiliarse de un cuerpo de contadores públicos especializados le sería oneroso, con el consiguiente cargo a los contribuyentes y tercero a virtud de que solamente sesiona del 1o. de septiembre al 31 de diciembre de cada año, esto es solamente puede conocer de estas cuestiones los cuatro últimos meses del año, el tiempo no le alcanzaría.

De ahí la justificación de la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda, sin embargo al establecerse cuáles serían sus funciones, se dijo que debería de glosar la cuenta pública, lo que representó que por años rehiciese la contabilidad gubernamental federal.

Es indudable que el ánimo del legislador al imponer el control administrativo de fiscalización, fue el de que la Contaduría Mayor de Hacienda hiciese labores de revisión legal y contable de las cuentas, es decir que realizase funciones de auditoría externa permanente, puesto que no existe objeto de efectuar dos veces la contabilidad, primero la elaboraba la Contaduría de la Federación y después la Contaduría Mayor de Hacienda.

Como se encuentra actualmente redactado el artículo 62 de

la Ley Orgánica de la Contaduría de La Federación, se precisa la idea expuesta, porque da la idea de que solamente se le proporcionará el duplicado de los estados financieros, para que del análisis que de ellos realice, solicite si lo considera prudente, la documentación comprobatoria para su inspección.

Debe complementarse la disposición del artículo 62, reglamentándose la función de auditoría externa de la contabilidad gubernamental federal, emitiéndose los preceptos jurídicos necesarios, para la compulsión y comprobación necesaria que deberá efectuar la Contaduría Mayor de Hacienda.

La Contaduría de la Federación es el órgano administrativo que presta el servicio público de contabilidad federal, el cual consiste en integrar históricamente el patrimonio económico del Erario Federal, es decir, señala en sus estados financieros lo que existe dentro de la historia financiera de la Hacienda Pública Federal.

La Contaduría Mayor de Hacienda, efectuando funciones de fiscalización en representación de la Cámara de Diputados y siguiendo principios generales de auditoría externa, debe revisar y controlar que lo que existe dentro de la contabilidad federal, sea lo que debe estar, pero además que lo que esté, se encuentre correctamente, es decir la Contaduría Mayor de Hacienda no sólo ve lo que está formando parte de la contabilidad, sino que debe comprobar que esté todo lo que deba estar, ahí estriba la diferencia fundamental entre un órgano y el otro. Como actualmente desarrollan sus funciones, en apariencia existe duplicidad, porque tanto un órgano como el otro efectúan la glosa y, por tanto el registro contable.

Para lograr su fin la Contaduría Mayor de Hacienda, debe renovar sus sistemas e implantar los adelantos que existen dentro del campo de la auditoría externa, al de la contabilidad gubernamental federal. Actualmente éste es un campo que no se ha investigado.

Como resultado de la revisión que hiciese la Contaduría Mayor de Hacienda, se producirían asientos de ajuste y quizá de reclasificación, depuraría algunas de las cuentas más importantes, pero lo más interesante es que emitiría una especie de dicta-

men que se incluiría en la publicación de los estados financieros, que podría decir más o menos:

“Hemos revisado el Balance General de la Hacienda Pública Federal, así como los respectivos Estados de Ingresos y Egresos, con números al 31 de Diciembre de 1968.

En nuestra opinión consideramos que el sistema de registro es adecuado de acuerdo a las circunstancias especiales de este tipo de contabilidad, ajustándose sin embargo al principio de consistencia en virtud de las disposiciones jurídicas al respecto del ejercicio anterior. Nuestro examen se efectuó aplicando normas de auditoría de acuerdo con las circunstancias; efectuamos amplias pruebas selectivas que a nuestro juicio fueron necesarias en vista del volumen de operaciones.

Comprobamos que se aplicó adecuadamente las normas jurídicas especiales en materia financiera gubernamental, confirmamos que el uso de la facultad de transferir partidas de presupuesto que ejerció el Poder Ejecutivo, no alteró de manera sustancial al Presupuesto de Egresos aprobado por la Cámara de Diputados”. Se pondría la fecha, nombres y firmas del Superior de la Contaduría Mayor de Hacienda y de los Diputados Presidente y Secretario respectivamente de la Comisión que interviene en las actividades de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Esta solamente es una simple proposición, sobre la marcha la certificación abarcaría todos y cada uno de los aspectos jurídicos y contables necesarios.

Lo importante es reestructurar a la Contaduría Mayor de Hacienda, con objeto de que cumpla con sus funciones, ya que no debe hacer nuevamente la contabilidad federal, debe efectuar las actividades de fiscalización para las que se creó, comprobando la aplicación correcta de las partidas que integran los estados financieros, con sujeción a lo previsto jurídicamente tanto en la Ley de Ingresos, como en el Presupuesto de Egresos, independientemente de los demás ordenamientos de carácter general.

Su labor es propia de auditoría externa, pero México en la actualidad no cuenta con personal especializado en la materia. Será necesario implantar nuevamente la cátedra de contabilidad gubernamental, la que deberá incluir el aspecto de auditoría ex-

terna de la contabilidad federal. Deberá concederse becas a corto y mediano plazo en el extranjero, principalmente en Francia, que es donde se estudian actualmente estas cuestiones. Para finalizar, el personal especializado será asimilado por ambas dependencias. Con lo anterior se lograría la actualización de la contabilidad federal y el perfeccionamiento de su técnica, abarcando los dos aspectos más importantes, la integración y su revisión.

Para terminar estas reflexiones, considero necesario se informe directamente al pueblo mexicano, por medio de publicaciones en la prensa nacional, el resultado de la gestión patrimonial de la Federación, esto es: debe publicarse los principales estados financieros que elabora la Contaduría de la Federación, con su respectiva certificación y aprobación. La aprobación será de la Cámara de Diputados, después que la Contaduría Mayor de Hacienda haya certificado que es razonable el resultado económico vertido en los estados financieros.

La parte restante de la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, que son las normas que regulan la información que rinde la Contaduría a la Secretaría de Hacienda —capítulo séptimo—, y las normas que rigen las disposiciones generales, —capítulo actavo—, considero que no tienen mayor importancia para esta investigación.

En resumen: la Contaduría de la Federación, es el órgano que presta el servicio público de contabilidad gubernamental de la Federación, forma parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, su objeto es llevar la historia financiera del patrimonio económico de la Federación, lo cual hace por medio de la glosa que efectúa de las cuentas que le rinden los agentes y oficinas con manejo de fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal.

Como resultado de la glosa que realiza, ejerce el control administrativo de los manejadores de esa parte del patrimonio federal, les finca las responsabilidades que les resulten en los manejos de esos bienes o que estén bajo su custodia.

Su finalidad es la de proporcionar una información financiera del patrimonio Federal, por medio de los estados de contabilidad que elabora, al Poder Legislativo en los términos de la fracción I del artículo 65 de la Constitución.

V

ASPECTO CONTABLE DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION

Las transacciones que afectan la Hacienda Pública Federal, provienen de los movimientos de efectivo, valores y bienes, que manejan las oficinas y agentes de la Federación. Se denominan "cuentadantes" y tienen la obligación de rendir mensualmente las cuentas de su gestión a la Contaduría de la Federación.

Cumplen lo anterior, por medio de la "Cuenta Comprobada", que emiten, la que contiene la documentación que comprueba y justifica las transacciones que efectuaron, lo que es la base del registro contable. La documentación así recibida en la Contaduría de la Federación, se clasifica y distribuye a las oficinas de glosa, quienes la sujetan a una revisión previa a su contabilización, que consiste en la confirmación de la existencia de comprobantes y justificantes, verificándose la exactitud numérica de las operaciones, la correcta aplicación contable que tentativamente hacen los cuentadantes y se preparan los asientos de contabilidad definitivos para el registro.

Las operaciones de fondos se dividen en operaciones de ingresos y egresos; las de valores y bienes en entradas y salidas.

Los ingresos son: presupuestales y no presupuestales o ajenos a la ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación y al ejercicio del Presupuesto de Egresos.

Para efectos de registro contable, las entradas son la recepción de valores o altas de bienes por las oficinas o agentes de la Federación que tengan a su cargo la guarda o manejo de ellos. Son salidas las entregas de valores o bajas de bienes que realicen.

Los conceptos de ingresos y egresos de fondos se clasifican en las oficinas cuentadante de acuerdo con el catálogo de cuentas de la contabilidad de la Hacienda Pública Federal. Las oficinas al realizar las transacciones, simultáneamente las clasifican de acuerdo con los conceptos, haciendo la anotación correspondiente en los documentos contabilizadores y siguiendo los instructivos existentes al efecto.

Aun cuando de hecho cada oficina tiene sus propias peculiaridades y necesidades, en cuanto a las transacciones que realiza, los procedimientos de índole contable obedecen en lo general a la iniciativa del personal, es decir, los instructivos y disposiciones legales en la mayoría de los casos no se siguen por la falta de preparación de los empleados.

Existe falta de control interno en la mayoría de las oficinas cuentadantes, vr. gr. los vistas aduanales tienen facultades para fijar en forma definitiva las cuotas arancelarias aplicables, sin que otra persona juzgue su intervención; en otras oficinas de menor cuantía, no existen procedimientos de control y confrontación interna.

En materia contable, las oficinas cuentadantes solamente se preocupan por rendir sus cuentas a la Contaduría de la Federación. Realmente no llevan un sistema contable adecuado. A esa obligación se suma la de proporcionar datos estadísticos a otras oficinas tales como: Dirección de Estudios Hacendarios, Departamento de Estadística y Control, así como a otras dependencias de la propia Secretaría de Hacienda. Esos datos que proporcionan sirven para elaborar una serie de cuadros estadísticos, que bien podrían sacarse directamente de la contabilidad, evitándose con ello trabajos innecesarios y duplicidad a las oficinas y agentes cuentadantes.

Los períodos de concentración de documentos es variable, sin existir razón de ello, la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, señala que deberá ser cada mes, pero la Tesorería de la Federación, rinde diariamente sus cuentas y la Dirección General de Correos lo hace cada dos meses.

A la Oficina Centralizadora de Cuentas, corresponde la recepción de las cuentas que envían los cuentadantes. Las que registra en tarjetas auxiliares que se abren anualmente y en las cuales se anotan las altas y bajas. Los datos de esos auxiliares son: número de la oficina, pagaduría o agencia; nombre y dirección; mes desde el cual debe rendir la cuenta y el importe de la existencia final de efectivo. Compara al recibo de las cuentas, la existencia en efectivo inicial que reportan los resúmenes de operaciones de caja, con la final del mes anterior registrada en sus tarjetas, señalando las diferencias que encuentra.

Cuando faltan legajos, produce un informe que es la base de la reclamación al cuentadante, termina su función con la entrega de la documentación a la sección de "Clasificación"; los resúmenes de operaciones de caja los entrega a las oficinas de glosa. Las cuentas generales de las Direcciones de Correos y Telégrafos, se sujetan a un procedimiento diferente de recepción, porque sus asientos contables ya los entregan formulados de acuerdo con el catálogo de cuentas de la Hacienda Pública.

La clasificación consiste sustancialmente en separar las transacciones de ingresos de las de egresos, señalar la oficina a que deba enviarse la documentación y la mesa especializada que deberá efectuar la glosa.

La "especialidad", es el conjunto de operaciones similares que se rigen jurídicamente por las mismas disposiciones o que obedecen a la ejecución de un ordenamiento general, perfectamente definido. Así son tres las especialidades: operaciones por la ejecución de la Ley de Ingresos; operaciones por ejercicio del Presupuesto de Gastos y operaciones ajenas.

La sección de clasificación se encarga de revisar inicialmente las aplicaciones contables y distribuye las cuentas a las mesas de glosa, corrige las aplicaciones contables en caso de error que efectuaron las oficinas y agentes, verifica que la documentación comprobatoria exista y esté correcta. Las diferencias por errores originan desde luego la expedición de los asientos de ajuste respectivos, los cuales en su caso, son la base para que las oficinas de glosa formulen los pliegos de responsabilidades que pueden ser de dos clase: los que fincan una responsabilidad pecunaria y que se exige por medios administrativos o penales o ambos a la vez; y los de "orden", que son los que no implican responsabilidad pecunaria, sino que se refieren a errores en la formulación de las cuentas comprobadas, omisiones no graves, cambios de cuentas, etc.

Efectuada la clasificación, se pasan las pólizas de contabilidad a la Sección de Máquinas Electrónicas, dependiente de la Oficina Centralizadora de Cuentas, para que efectúe el registro correspondiente en los diarios analíticos de que hablé con antelación. Esos estados son comprobados y clasificados por las mesas de glosa y por las mesas de control de trabajo, con objeto de controlar el total de los asientos contables.

La glosa es la base fundamental en que descansa la contabilidad general de la Hacienda Pública, los documentos con que rinden sus cuentas las oficinas y agentes de la Federación que manejan los fondos, valores o bienes, forman parte de los elementos de que el sistema de contabilidad se vale para el registro de las operaciones, por ello, los encargados de la glosa son los responsables de la correcta aplicación y del manejo de la documentación; en virtud de que de ellos depende la exactitud en la presentación de la cuenta anual de la Hacienda Pública Federal al Poder Legislativo.

El instructivo de glosa establece que la misma consiste en revisar, depurar y finiquitar las cuentas rendidas; verificar que todas las operaciones realizadas estén justificadas y comprobadas de acuerdo con las disposiciones legales correspondientes; que numéricamente estén correctas y que se hayan aplicado debidamente desde el punto de vista contable; con el fin de lograr la mayor exactitud posible en la cuenta pública que se rinde al Poder Legislativo.

La justificación de las operaciones la constituyen las disposiciones o documentos que establecen el derecho de la Federación a efectuar un cobro, o que determinen la obligación de hacer un pago, según se trate de un ingreso o de un egreso. La revisión legal de las operaciones de ingresos presupuestales abarca la exacta aplicación de las leyes tributarias que rigen la liquidación de los créditos fiscales, se determinan errores en exceso o defecto, si existe omisión en el cobro y si la documentación es la necesaria, así se comprueba que se hayan cubierto los requisitos legales establecidos.

Los pagos presupuestales son comprobados en cuanto es necesario determinar si se hicieron con sujeción a las partidas presupuestales establecidas; a las leyes especiales que las autoricen y de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación, al igual que en función a su Reglamento y demás disposiciones legales conexas; si hay o no error en la determinación de la cuantía del pago; si existe la documentación comprobatoria y está correcta llenando los requisitos legales fiscales necesarios, tales como: registro federal de causantes, cédula de empadronamiento, de registro, número de

registro de la cámara a la que se pertenezca, facturas pre-foliadas, etc., según la naturaleza del pago.

En la revisión legal de operaciones no presupuestales o ajenas, se comprueba la exacta aplicación de las disposiciones o acuerdos especiales dictados, se determina si hay error en exceso u omisión en el cobro o pago según se trate, si las operaciones quedaron debidamente amparadas por la documentación comprobatoria fehaciente necesaria y si se llenaron los demás requisitos de las disposiciones o acuerdos.

La revisión contable se constriñe a verificar la aplicación correcta de la cuenta de catálogo respectivo.

La revisión contable y legal, no se cumple con eficacia, existiendo aproximadamente un 30% de las operaciones que no son glosadas, debido al sostenido crecimiento de las operaciones y diversificación de las actividades gubernamentales, reflejo fiel del enorme desarrollo económico del País en los últimos años. Esta situación se agrava, debido a que no se ha aumentado el personal de la Contaduría en relación directa al aumento de las operaciones, ni se ha intentado elevar el rendimiento de ese personal. La glosa legal es la que se atiende con mayor deficiencia debido generalmente al bajo rendimiento del personal, a la complejidad de las operaciones, a la laboriosidad imputable al manejo de cada uno de los diversos ordenamientos jurídicos aplicables a cada especialidad. Debido a la escasez de personal, existen casos, concretamente en la Oficina de Glosa de Impuestos Aduanales, en que la especialización no se realiza íntegramente, en virtud de que un solo empleado atiende diversas operaciones de diferentes especialidades que son eminentemente difíciles, en perjuicio de su propia eficiencia.

El factor más determinante que impide la eficiencia en el cumplimiento de la glosa es la tarea abrumadora diaria que resuelve cada empleado. La Jefatura de la Contaduría prepara el programa general de trabajo en el cual se asigna a cada oficina y mesa un plazo improrrogable para concluir su tarea y con base en él, se distribuye la documentación por glosar, cuyo volumen es superior al que sería aconsejable encomendar a cada persona para efectuar una labor minuciosa y eficaz.

La falta de actualización de las disposiciones jurídicas aplicables, actúa como otro factor más que impide, el fácil cumplimiento de la glosa, que es la base de la contabilidad gubernamental federal.

El proceso contable propiamente se inicia con la perforación de tarjetas "IBM", por las aplicaciones contables consignadas en los asientos de contabilidad originales, las que se utilizan para elaborar listados borradores que se someten a revisión, conciliándose las cifras de lo entregado a las oficinas de glosa y lo recibido por la Sección de Máquinas.

Las tarjetas IBM se clasifican y se obtienen datos de los diarios analíticos en los cuales se concentran las operaciones en las cuentas, subcuentas o subdivisiones del catálogo. Se obtienen tarjetas sumarias que son la base para la elaboración de los asientos de concentración mensual. Los diarios analíticos son utilizados para hacer los mayores auxiliares; la concentración mensual es verificada y revisada pasándose las operaciones a los mayores analíticos y de ahí al mayor general. Al finalizar el ejercicio fiscal se hacen las relaciones de saldos de los mayores auxiliares y luego son entregados para su encuadernación.

El cierre y formación de la cuenta anual consiste en reintegrar las cuentas comprobadas, anexadas las pólizas originales a los resúmenes de operaciones de caja originales; en ordenar numéricamente y en forma progresiva los duplicados de los resúmenes de operaciones de caja y en la clasificación por oficinas de glosa de los originales de asientos de diario.

La cuenta de la Hacienda Pública Federal en teoría representa el cierre definitivo de las cuentas de contabilidad, pero en la práctica no es así, el catálogo de cuentas considera la posibilidad de rectificaciones a las transacciones de ejercicios anteriores, lo que significa de hecho que las cifras que muestra la cuenta de la Hacienda Pública Federal no sean definitivas y que la contabilidad quede abierta para dar cabida a transacciones, que procedan de ejercicios anteriores las cuales no fueron operadas en su oportunidad, en virtud de no haberse recibido a tiempo las cuentas correspondientes, así como por virtud de la regularización y depuración de otras cuentas.

Tal situación origina interpretaciones erróneas en las estadísticas fiscales, debido a que éstas no son actualizadas con base a las rectificaciones habidas en la contabilidad. En estas condiciones, el análisis económico-financiero de la Hacienda Pública Federal, parte de bases débiles, puesto que el ejercicio fiscal de las operaciones deben ser definitivamente liquidadas, para ello, tendrían que considerarse como operaciones del año los ingresos y gastos que se produzcan en el ejercicio en el que tengan lugar, independientemente del período a que correspondan.

La base para el registro de la contabilidad gubernamental Federal es de carácter mixto, hay transacciones de valores devengados y de valores en efectivo. Las transacciones derivadas de la ejecución de la Ley de Ingresos se registran cuando se perciben y las provenientes de la ejecución del Presupuesto de Egresos, cuando se devengan; el registro de los ingresos se hace cuando se perciben efectivamente, el registro de los egresos se hace cuando se conoce la obligación de lo devengado, aun cuando no sean liquidados.

El sistema de contabilidad es el centralizador y se hace con base en las cuentas que rigen las oficinas y agentes con manejo de fondos, valores o bienes, es una combinación de diarios que se preparan en máquinas de contabilidad y de libros y registros llevados en forma manual. Los registros mecánicos son: los diarios analíticos y los asientos de concentración mensual. Los registros manuales son: el mayor general, los mayores analíticos y los mayores auxiliares.

Los diarios analíticos agrupan exclusivamente transacciones que afecten una cuenta o subcuenta, en el concepto de que si éstas tienen subdivisiones se consignan en hojas separadas. Se formulan por conceptos: ingresos de caja; complementarias de ingresos; completarias de egresos; egresos de caja, incidencia de los anteriores; cuentas por pagar expedidas, incidencia de éstas; asientos de diario por operaciones diversas, incidencias de las anteriores; cuentas de inventario y cuentas de orden.

Los asientos de concentración mensual, como son resultado de la suma de los diarios analíticos, reflejan la acumulación por los mismos conceptos de los diarios analíticos.

En el mayor general figuran las cuentas principales o de control, que establece el catálogo de cuentas. La base para el registro son los asientos de concentración mensual.

En los mayores analíticos se registran las sub-cuentas y las subdivisiones analíticas de las cuentas del mayor general. Por tanto las anotaciones en estos mayores provienen de la misma fuente que aquellos, es decir, la base son los asientos de concentración mensual.

Los mayores auxiliares tienen por objeto el análisis de las subdivisiones que contienen los mayores analíticos, para su registro se utilizan los diarios analíticos o las pólizas y asientos de diario directamente.

El catálogo de cuentas en vigor se encuentra clasificado en grupos, subgrupos, secciones de subgrupos, cuentas, subcuentas y divisiones analíticas. Los grupos están formados por divisiones según la naturaleza de las transacciones y son: Cuentas de los Presupuestos; Cuentas del Erario; Cuentas de Administración; Cuentas de Inventario; Cuentas de Resultados y Cuentas de Orden.

Las cuentas de los presupuestos son aquellas que se establecen para llevar el registro de los ingresos y egresos de índole presupuestal, o sea se forman de cada uno de los renglones establecidos en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos de la Federación, que forman los grupos. Los subgrupos se forman de las divisiones de cada una de las fracciones que marcan respectivamente los artículos primeros de esos ordenamientos jurídicos, las subdivisiones analíticas se integran a su vez de las divisiones de cada subgrupo, ejemplo: Cuenta 12 02 00. Fracción II Artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación. IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES. Subgrupo. 12 02 02. Explotación Forestal. Subdivisión analítica. 12 02 02 01. Para consumo interno.

Las cuentas de presupuesto por su naturaleza y de acuerdo con las bases jurídicas que analicé, son independientes de las cuentas de balance, en estas cuentas se registra el origen y la aplicación de los recursos, al cierre de las operaciones de cada ejercicio se liquidan entre sí de acuerdo con el funcionamiento de cada una de ellas.

Las cuentas de balance son: las de erario, que se utilizan para registrar los recursos y obligaciones de carácter fiscal, los valores activos que al enajenarse o recobrase implican ejecución de la Ley de Ingresos, frente al activo del erario se encuentran los valores pasivos que deben cubrirse mediante asignación expresa en el presupuesto de egresos, existiendo una división entre las cuentas de erario que son las cuentas en depuración de erario.

La otra división son las cuentas de administración, en las que se registran las disponibilidades y obligaciones flotantes del Gobierno Federal que no tienen carácter fiscal, son las adquisiciones de activo representadas por bienes, valores o derechos, y la adquisición de pasivos no provienen de operaciones presupuestales. También tienen estas cuentas su subdivisión de cuentas de administración en depuración, tanto de activo como de pasivo.

Las cuentas de inventario son las que registran las existencias y el movimiento de altas y bajas de bienes inventariables o inventariados propiedad del Gobierno Federal. En este grupo de cuentas se registran los bienes muebles e inmuebles propiedad del Gobierno Federal, que forman parte del patrimonio nacional, que por estar destinados a un servicio público no constituyen un recurso económico del erario. Funcionan con base en las cuentas que reportan el manejo de bienes muebles e inmuebles y se vigila la correspondencia entre las erogaciones y los productos, así como el movimiento de altas y bajas. Como las anteriores divisiones, también tiene su división, tanto de activo como de pasivo de cuentas en depuración.

Las cuentas de resultados registran los aumentos o disminuciones directos que se producen en la Hacienda Pública, como resultado del manejo de los distintos grupos en que está dividido el catálogo de cuentas, el saldo que se produzca es traspasado a la cuenta de capital denominada "Hacienda Pública", representándole un aumento o disminución según el saldo final de cada ejercicio fiscal.

Las cuentas de orden, forman parte de los renglones de registro y de contingencia, por ser cuentas representativas, considero que no merecen mayores comentarios.

Al terminarse el registro de las transacciones de cada ejercicio se obtiene una balanza general de comprobación directamente del mayor general y con base en sus elementos se formulan los estados financieros que resumen la cuenta de la Hacienda Pública Federal. Con objeto de facilitar la preparación de algunos estados financieros, la Contaduría ha establecido registros extraordinarios a los que denomina "registros extracontables", que no son parte integrante de los libros de contabilidad propiamente, en ellos se registran datos de las transacciones simultáneamente al registro en la contabilidad gubernamental federal.

La contabilidad de los organismos descentralizados y empresas propiedad del gobierno federal, la Contaduría de la Federación la lleva en forma independiente. La formula el Departamento de Contabilidad de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal.

He expuesto anteriormente que esta contabilidad no tiene bases jurídicas, ya que no se establece en la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación.

Estos entes autárquicos, por necesidades propias están obligados a registrar dentro de la contabilidad aspectos propios de la contabilidad mercantil, rompiéndose así el principio de indivisibilidad contable, vr. gr. Petróleos Mexicanos, el Instituto Mexicano del Seguro Social, Aeronaves de México, S. A., Compañía Nacional de Subsistencias Populares, Comisión Nacional de Electricidad, llevan el costo de sus operaciones por la producción de sus productos o de los servicios que prestan. Dentro de la contabilidad gubernamental, los costos no se registran. Llevan también reservas complementarias de activo que dentro de la contabilidad gubernamental no tienen razón de ser.

Estas solamente son dos razones por las cuales la contabilidad de los entes autárquicos que representan la administración delegada, no debe ser incluida dentro de la contabilidad gubernamental federal. La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación prevé en sus artículos 31, 32 y 33, la forma de control contable de los Organismos y Empresas, pero no estipula que se le llevará materialmente su contabilidad.

Considero que el control por medio de auditorías que estable-

ce ese ordenamiento jurídico es suficiente. Por tanto la consecuencia inmediata de llevar la contabilidad en la Contaduría radica en que hay duplicidad de la misma, con el consiguiente engorro que representa conciliar las cuentas, aclaración de partidas pendientes, etc.

V I

PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIZACION

Como he expuesto reiteradamente la contabilidad gubernamental federal está dividida en dos partes: "*La Cuenta Pública*", que representa la ejecución de Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Gastos de la Federación, que es un estado financiero de "Origen —los ingresos—, y Aplicación de Recursos" —los gastos—.

La segunda parte es el "*Balance General de la Hacienda Pública Federal*", que representa la historia financiera del Registro de operaciones en la Cuenta Pública.

La cuenta pública se divide en cuentas de ingresos y cuentas de egresos, siendo sus sumas totales iguales.

Al promulgarse la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación que forman la cuenta pública, la Contaduría efectúa los asientos contables siguientes:

- 1.—Se registra un cargo a la cuenta "Ingresos Presupuestales" con abono a "Estimación y Ejercicio del presupuesto". El importe representa la estimación que el Poder Legislativo hace de los ingresos para el ejercicio fiscal por transcurrir.
- 2.—Se registra un cargo a la cuenta de "Estimación y Ejercicio del Presupuesto" con abono a la cuenta de "Egresos Presupuestales". El importe es el total de las autorizaciones concedidas por la Cámara de Diputados para los gastos públicos.
- 3.—Se registran cargos a las cuentas que representan las diversas fracciones, incisos y sub-incisos de la Ley de Ingresos, por el importe de las estimaciones que hace el

Congreso de la Unión de las contribuciones que decretó para cubrir el presupuesto. Se abona a la cuenta de "Ingresos Presupuestales". El objeto de este registro contable es obtener un detalle de cada capítulo de la Ley de Ingresos, que en esta forma queda registrada en cifras, aunque en principio son estimadas. La consecuencia de este asiento de contabilidad es que por virtud de él se cancela la cuenta puente "Ingresos Presupuestales", que se estableció en el asiento No. 1.

- 4.—Se registra un cargo a la cuenta "Egresos Presupuestales", cuyo importe es por el total del presupuesto de gastos que aprobó la Cámara de Diputados. Se abona a cada ramo que forma el citado presupuesto, dejándose en esta forma cancelada la cuenta puente que se estableció en el asiento No. 2 denominada "Egresos Presupuestales" y establecido cuentas acreedoras que representan la estimación del gasto aprobado para el ejercicio fiscal.

Es de observarse que hasta este momento, la Contaduría ha establecido el registro en saldos deudores de los probables ingresos y en saldos acreedores los gastos públicos que va a efectuar en el ejercicio por transcurir.

Lo anterior en definitiva quedó registrado en una cuenta puente que es: "Estimación y Ejercicio del Presupuesto" cuya función es la de servir de "balanceadora", pero, hasta este momento representa la diferencia que existe entre la estimación de los ingresos y el gasto aprobado.

Ejecutar la Ley de ingresos en términos contables significa efectuar materialmente el cobro. Ya he expuesto que la ejecución de la Ley de Ingresos se efectúa en forma principal por las oficinas receptoras, pues bien, cuando rinden su "cuenta saldada" mensualmente; la Contaduría efectúa el registro contable por medio de un asiento en que se carga a la cuenta de disponibilidad respectiva, (Bancos, Caja o Tesoreraría), con crédito a las diversas cuentas que representan las fracciones, incisos y sub-incisos de la Ley de Ingresos.

Es en esa forma como queda registrado el ingreso real por cada partida establecida en la Ley de Ingresos; como anterior-

mente se estableció un saldo deudor por cada partida, al agotarse la provisión representa que se está obteniendo mayores ingresos.

Es aquí cuando el Ejecutivo hace uso de la facultad que le concede el artículo 3o. del Presupuesto de Gastos en el sentido de que está autorizado para gastar los ingresos obtenidos en exceso en relación a los gastos públicos; con las formalidades previstas.

Al finalizar el ejercicio fiscal, si se obtuvieron mayores ingresos que los previstos, lo que es regla general en los últimos años, las cuentas de ingresos se cancelan en la forma siguiente:

Se produce un abono a la cuenta de "Estimación y Ejercicio del Presupuesto", por el importe del excedente de ingresos, con cargo a los incisos, sub-incisos y fracciones de la Ley de Ingresos de la Federación. Si acaso los ingresos no llegaron a igualar la estimación efectuada al principio del ejercicio fiscal, el asiento contable sería exactamente a la inversa.

El ejercicio del Presupuesto de Egresos, se registra contablemente en forma similar. Son las oficinas liquidadoras o mixtas, las que ahora producen sus "cuentas saldadas".

El cargo por los gastos liquidados es a la cuenta del ramo respectivo, sobre el que existe la provisión, con crédito a disponibilidades, con lo que se llega a un resultado al final del ejercicio similar al de los ingresos.

Si el gasto real rebasó la provisión, ésta se cancela contablemente cargando a la cuenta de "Estimación y Ejercicio del Presupuesto", con abono a los diversos ramos que representan el Gasto Público.

Si por el contrario el gasto no llegó a la cantidad que autorizó la Cámara de Diputados, el asiento contable es exactamente a la inversa al descrito en el párrafo anterior.

Al final del ejercicio se cancelan tanto las cuentas de los ingresos, como de los egresos, lo que da como resultado que la cuenta de "Estimación y Ejercicio del Presupuesto", que fue cuenta puente, tenga un saldo.

Si el saldo fue deudor existió un déficit en la cuenta pública, por lo contrario si es acreedor, representa que hay superávit.

En la cuenta pública se da el caso de que un ramo tenga asignada una partida de presupuesto y no lo agote y por contra existan ramos que se han agotado y no tengan recursos para cubrir sus obligaciones económicas.

Es en virtud de la situación apuntada, cuando el Ejecutivo hace las transferencias que considera necesarias según autorización que tiene para ello en función al artículo 9o. del Presupuesto de Egresos que también ya comenté.

Estas transferencias son de dudosa constitucionalidad, porque con base en ellas se transforma totalmente el gasto público que autorizó el Legislativo, vr. gr. en 1968, se asignó un gasto público a la Presidencia de la República por la cantidad de setenta y dos millones cuatrocientos cuarenta y tres mil pesos.

Del examen de la cuenta pública final de ese ejercicio se ve que lo realmente gastado fue de doscientos veinticuatro millones seiscientos treinta y nueve mil pesos, lo que representa que se gastó más de lo autorizado por el Legislativo en este ramo en un 300%.

De ahí la necesidad de incluir un estado financiero que represente el movimiento de transferencias dentro de los ramos que informe al Poder Legislativo el uso que se hizo de la facultad conferida en el artículo 9o. del Presupuesto de Egresos aprobado.

Para registrar las incidencias de la Cuenta Pública en el Balance General de la Hacienda Pública Federal, se utilizan cuentas puente que se denominan: "Incidencias por Ingresos o Egresos—según el caso— Presupuestales", tienen por objeto el que se registre el activo o el pasivo de la Hacienda Pública en un ejercicio fiscal.

Al finalizarse el ejercicio fiscal las cuentas de "Incidencia", en su total, deberá ser exactamente a la de "Estimación y Ejercicio del Presupuesto", pero en sentido inverso, con lo cual se demuestra que las operaciones registradas son correctas.

Para finalizar, los saldos de las cuentas: "Estimación y Ejercicio del Presupuesto", "Incidencias por Ingresos o Egresos Presupuestales", "Rectificación de Operaciones de Ejercicios Fenecidos", "Pérdidas y Beneficios del Erario" y las de "Gastos, Contribuciones, Impuestos y Aprovechamientos *Diversos*", se traspasa-

san a la cuenta de capital "Hacienda Pública". En esta forma solamente quedan abiertas las cuentas del activo, pasivo y la de capital en la contabilidad de la Hacienda Pública Federal.

Registro de operaciones en la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal.—Para el registro contable se ha establecido un sistema combinado que incluye el centralizador, el sistema de volantes y el de pólizas con cuentas por cobrar o pagar.

La contabilidad se registra en los siguientes libros: Mayor General; Mayores Analíticos; Mayores Auxiliares; Diario General Analítico y Diarios Auxiliares, cuyo funcionamiento y forma de operación del registro contable ya expuse con antelación.

V I I

ALGUNOS ESTADOS FINANCIEROS QUE PRODUCE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION

A continuación presentaré los más importantes estados financieros que produce la Contaduría de la Federación.

Estado I.—Es el Balance General de la Hacienda Pública Federal, como solamente es ejemplificativo, lo presento por grupos de cuentas, las cuales ya describí en el presente capítulo. Las cifras las doy en millones de pesos. No consideré oportuno presentar todo el balance, por contener cuentas especiales que considero deben gozar del beneficio del secreto profesional.

Estado II.—Representa el resultado final de la cuenta pública, es un estado financiero de Origen y Aplicación de Recursos, igualmente lo presento en millones de pesos.

Estado III.—Es la "Clasificación Económica en Cuentas Dobles de las Operaciones Presupuestales del Gobierno Federal y de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal". Debo recordar que está dividido en I.—Cuentas Corrientes y; II.—Cuentas de Capital.

Las cuentas corrientes son costos de administración y las cuentas de capital son aquellas que representan gastos recuperables y en consecuencia tienen incidencia en el Balance General. Igualmente lo presento en millones de pesos.

Estado IV.—Este estado financiero es el que propongo se incluya en la rendición de cuentas que se hace al Poder Legislativo y que actualmente no se lleva. Es un Comparativo de Presupuesto de Egresos, en que la finalidad es observar las variaciones existentes entre los ramos autorizados y el gasto público real. Sus importes los reflejo en Millones de Pesos.

Es de observarse que ningún ramo dejó de tener movimiento después de su autorización, por parte de la Cámara de Diputados.

Las transferencias efectuadas son en razón al artículo 9o. del Presupuesto de Egresos, que ya comenté. Las partidas netas de transferencia fue por 9,415. Los ingresos superiores al gasto representaron un aumento global de 23,863 y una cantidad neta de 1,856. (Estas cifras son en Millones de Pesos).

Las observaciones anteriores considero justifica la proposición que hago de que se incluya ese estado financiero.

ESTADO I

1.—BALANCE GENERAL DE LA HACIENDA PUBLICA FEDERAL POR EL EJERCICIO FISCAL DE 1968. (En millones de Pesos) (Condensado en grupos de cuentas).

	ACTIVO		PASIVO
I.—Cuentas de Erario	75,021	I.—Pasivo de Erario	52,343
Cuentas en Depuración de Erario.	61	Pasivo en Depuración de Erario.	1
II.—De administración.	10,226	II.—De Administración.	4,573
Depuración de Admon.	199	Depuración Admon.	49
III.—De bienes de Inventario.	44,519	III.—De Bienes de Inventario.	6,089
Depuración Iven.	131	Depuración de Inven.	5
		IV.—Hacienda Pública	67,097
Sumas:	130,157		130,157
			130,157
Cuentas de Orden:	116,898		116,898
	116,898		116,898

ESTADO II

2.—CUENTA PUBLICA POR EL EJERCICIO FISCAL DE 1968. (En Millones de Pesos)

<i>Ejecución Ley de Ingresos.</i>		<i>Ejercicio Presupuesto de Egresos.</i>	
I.—Impto. S/Renta.	12,084	I.—Legislativo.	93
II.—Impto. S. Explot. Rec. Naturales.	552	II.—Presidencia Rep.	224
III.—Imptos. a la Ind.	5,182	III.—Judicial.	79
IV.—Impto. S/ Ing. Merc.	3,395	IV.—Rel. Exteriores.	241
V.—Imptos. del Tim.	477	V.—Gobernación.	113
VI.—Imptos. Emigra- ción.	17	VI.—Hda. y Créd. Púb.	1,827
VII.—Imptos. S/ Primas a Inst. Seguros.	97	VII.—Defensa Nal.	1,414
VIII.—Imptos. S/ Camp. Sant.	19	VIII.—Agric. y Ganad.	411
IX.—Imptos. S/ Import.	4,528	IX.—Comun. y Transp.	1,468
X.—Imptos. S/Export.	1,232	X.—Ind. y Comercio.	144
XI.—Imptos. S/Lote- rías.	231	XI.—Educ. Pública.	5,819
XII.—Herencias y Leg.	3	XII.—Salub. y Asisten.	1,362
XIII.—Impto. S/Erog. Trab. Personal Bajo Pat.	553	XIII.—Marina.	563
XIV.—Imptos. no Com- pren. Fracs. Ant. Prov. Años ante- riores.	4	XIV.—Trab. y Prev. Soc.	61
XVI.—DERECHOS.	977	XV.—D.A.A.C.	151
XVII.—PRODUCTOS	1,073	XVI.—Rec. Hidráulicos	1,727
XVIII.—APROVECHA- MIENTOS	758	XVII.—Procuraduría.	53
		XVIII.—Patrimonio.	303
		XIX.—Ind. Militar.	93
		XX.—Obras Públicas.	1,820

XIX.—Ing. por vtas. bienes y valores.	180	XXI.—Turismo.	91
XX.—Recup. de Capital.	612	XXII.—Inversiones.	4,655
XXI.—Ing. Deriv. de Fin.	10,929	XXIII.—Erogaciones Adic.	9,503
Dev. de Ing. pend. de aplicar. (R)	10	XXIV.—Deuda Pública.	8,909
Suma la Administración activa.	42,893	Erogaciones de Org. y Emp. Pro. Gob. Fed.	41,124
Ing. de Org. Desc. y Emp. Prop. Gob. Fed.			42,297
		Egresos Totales.	83,421
XV.—Cuotas I.M.S.S.	5,167	Exceso de Ingresos. sobre Egresos.	1,856
XXII.—Otros Ingresos.	37,217	Suma:	85,277
Ingresos Totales:	85,277		

ESTADO III

3.—CLASIFICACION ECONOMICA EN CUENTA DOBLE DE LAS OPERACIONES PRESUPUESTALES DEL GOBIERNO FEDERAL Y DE ORGANISMOS DECENTRALIZADOS Y EMPRESAS PROPIEDAD DEL GOBIERNO FEDERAL. POR EL EJERCICIO FISCAL DE 1968. (Millones de Pesos).

G A S T O S

I N G R E S O S

I.—CUENTA CORRIENTE

Servicios Personales.	8,106	Impuestos S/ Renta.	12,084
Adquisiciones.	605	Impuestos Timbre	477
Serv. Grales.	1,790	Imptos. S/Loterías.	231
		Herencias y Leg.	3
Costo Directo de Ad-		Imptos. S/Export.	1,232
Ministración.	10,501	Imptos. S/Explot.	
Gtos. Ser. Deuda Púb.	51	Rec. Naturales.	552
		Imptos. a la Ind.	5,182
Total Compras y Serv.		Imptos. S/Ing. Merc.	3,395
P/Admon. Gob. Fed.	10,552	Imptos. S/Import.	5,529
INTERESES DEUDA		Imptos. S/Erog. Trab.	
PUB.	3,329	Personal bajo Pat.	553
**TRANSFERENCIAS, Ne-		*Otros.	126
tas al Presupuesto de			
Egresos.	9,451	Suman Imptos.	28,364
ERAGACIONES ESPE-		DERECHOS.	977
CIALES.	245	PRODUCTOS.	1,073
		APROVECHAMIENTOS	758
Suma Gtos. Gob. Fed.	23,577		
		Total Ing. Cta. Cte.	
		Gob. Federal	31,172
Servicios Personales.	9,182	Venta de bienes.	16,165
Adq. de Bienes p/Oper.	7,254	Venta de Servicios	8,975
Otras Erogaciones.	9,601	Ing. Diversos.	812
Erog. deriv. de Ing. Por		Ing. P/Cta. terceros.	2,708
Cta. de Terceros.	2,715		

Int. Deuda Páb. Org. y Emp.	777	Cuotas I.M.S.S.	5,167
		Total Ing. Org. y Emp.	
Suma Gtos. Org y Emp.	29,529	Prop. Gob. Fed.	33,827
Suma Gtos. Gob. Fed.	23,577	Ing. Cta. Cte. Gob.	
Superávit Cta. Cte.	11,893	Fed.	31,172
Sumas Cta. Cte:	64,999		64,999

II.—CUENTAS DE CAPITAL

INVERSION FISICA

Obras Páb. y Const. G. F.	3,250	Venta Bienes Muebles e Inmuebles.	12
Obras Páb. y Const. O. E.	5,551	Venta de Valores.	168
Fom. y Conserv. G. F.	455	Venta Inversiones. O. E.	145
Inv. Fis. Indirecta.	5,917	Venta Inversiones. E. O.	145
		Ing. derivados de Eroga- ciones recuperables Org. y Emp.	1,744
Suma	15,173		

INVERS. FINANCIERAS.

Adq. de Inmuebles.	41	Suma.	2,681
Fideic. p/Créditos.	582		
Fideic. p/Inversiones	426		
Diversas Inversiones.	1,347	Déficit en cuentas de Capital.	17,347
Inv. Financ. Org. Emp.	15		
Erog. Recup. Org. Emp.	2,444		
Total Cuentas de Capital:	20,028		20,028

R E S U M E N

GASTOS PRESUPUESTALES EFECTUADOS	73,133	INGRESOS PRESUPUESTALES EFECTIVOS	67,680
AMORTIZACION DE DEUDA	5,530	COLOCACION DE EMPRESTITOS (GOB. FED.)	10,928
AMORTIZACION DE PASIVO ORG. Y EMP.	4,758	FINANCIAMIENTOS (ORG. Y EMP.)	6,669
SUPERAVIT PRESUPUESTAL DEL EJERCICIO.	1,856		
T O T A L E S :	85,277		85,277

ESTADO IV

4.—ESTADO COMPARATIVO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS POR EL EJERCICIO FISCAL DE 1968. (Millones de Pesos).

Ejercicio:	Real:	Aprobado:	.Aumento: Disminución:
			(R)
Legislativo	93	81	12
Presidencia Rep.	224	72	152
Judicial.	79	97	18 (R)
Rel. Exteriores.	241	242	1 (R)
Gobernación.	113	128	15 (R)
Hda. y Créd. Púb.	1,827	766	1,061
Defensa Nacional.	1,414	1,497	83 (R)
Agric. y Ganad.	411	450	39 (R)
Comun. y Transp.	1,468	1,330	138
Ind. y Comercio.	144	153	9 (R)
Educ. Pública.	5,819	6,482	663 (R)
Salub. y Asist.	1,362	1,389	27 (R)
Marina.	563	635	72 (R)
Trab. y Prev. Soc.	61	63	2 (R)
D. A. A. C.	151	116	35
Rec. Hidráulicos.	1,727	2,133	406 (R)
Procuraduría.	53	66	13 (R)
Patrimonio Nal.	303	322	19 (R)
Ind. Militar.	93	83	10
Obras Públicas.	1,820	1,777	43
Turismo.	91	96	5 (R)
Inversiones.	4,655	1,907	2,784
Erogaciones adic.	9,503	2,911	6,592
Deuda Pública.	8,909	1,425	7,484
Administ. Activa.	41,124	24,221	16,903
Admin. Delegada.	42,297	37,193	5,104
Total Gasto.	83,421	61,414	22,007

CONCLUSIONES

PRIMERA.—La contabilidad es una técnica. Necesita de la habilidad del contador para su desarrollo. Para evitar daños a terceros en la integración de la contabilidad, el Derecho regula rigurosamente la misma, así como la actividad del Contador Público.

SEGUNDA.—La contabilidad adquiere validéz formal solamente cuando el Estado la reconoce expresamente. Lo anterior ocurre cuando son registrados los libros de contabilidad.

TERCERA.—La contabilidad gubernamental en su forma incipiente, existe desde que el hombre impuso tributos y tuvo la necesidad de contarlos, controlarlos y administrarlos. Fue conocida por los hebreos, egipcios, griegos, etc. En cuanto a Roma, se conoció y practicó desde la época de la monarquía.

CUARTA.—La contabilidad gubernamental, en forma incipiente fue practicada por los aztecas e incas, existiendo vestigios que gran parte de los pueblos precolombianos la ejercitaron.

QUINTA.—Los conquistadores españoles trajeron la contabilidad gubernamental a la Nueva España. El primer contador fue el del Ayuntamiento de la Villa Rica de la Vera Cruz, nombrado por Hernán Cortés en el año de 1519. El primer contador gubernamental con carácter general, fue nombrado en el año de 1522, por Carlos V.

SEXTA.—Dn. Rodrigo de Albornóz, Primer Contador Real de la Real Hacienda de la Nueva España, fue quien dispuso por primera vez la organización contable de un organismo gubernamental en la Nueva España. Desde entonces la Corona Española en varios ordenamientos jurídicos, (ordenanzas), se dedicó a perfeccionar el sistema contable de la Real Hacienda.

SEPTIMA.—Durante la época independiente la contabilidad de la Hacienda Pública en México, fue de anarquía contable y sufrió lamentable estancamiento. En el decreto de 16 de noviembre de 1824, con el título del “Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública”, surge la piedra angular de la contabilidad del Erario Nacional en México. En ese decreto se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados, como instrumento del control político que la Cámara debe ejercer sobre las Finanzas Públicas.

OCTAVA.—El Patrimonio de la Nación se encuentra representado en la contabilidad gubernamental federal dentro de su activo. No todos los bienes que forman el inmenso globo del Patrimonio Nacional se registran contablemente. Es deber de la Secretaría del Patrimonio Nacional registrar en forma de inventario todos los bienes de propiedad de la Nación. Sin embargo, esa Secretaría no lo hace en un 100%, porque materialmente está imposibilitada para llevar el inventario de las disponibilidades, que indudablemente son parte del Patrimonio de la Nación.

La Contaduría de la Federación no registro en la contabilidad federal todo el Patrimonio de la Nación. Registra en el activo bienes del Dominio Público que fueron ejecutados o adquiridos a partir de 1926, año en que se organizó el registro contable. La misma situación prevalece para los bienes que forman el patrimonio de Dominio Privado. No registra bienes del dominio público considerado como no sujetos a valoración económica; tal es el caso de los recursos no renovables por ejemplo.

Algunos bienes que forman el Patrimonio de la Nación son registrados doblemente. Por la Secretaría del Patrimonio Nacional dentro del catastro nacional y el inventario general del patrimonio federal, y por la Contaduría de la Federación dentro de la contabilidad general de la Hacienda Pública Federal.

NOVENA.—La Constitución no prevé el caso de que el Presupuesto de Egresos de la Federación no sea aprobado por la Cámara de Diputados. A este problema no existe solución formal.

Considero urgente hacer una investigación exhaustiva con ob-

jeto de estar en la posibilidad de solucionar tal problema, en caso de llegar a presentarse.

DECIMA.—La obligación a cargo del Ejecutivo establecido en el artículo 3o. del Presupuesto de Egresos de la Federación para 1970, que consiste en que debe hacer erogaciones por el importe de los ingresos excedentes que llegasen a existir, es inconstitucional, porque solamente la Cámara de Diputados está facultada constitucionalmente para autorizar los gastos públicos que deben ser señalados en forma específica dentro del presupuesto.

Existe prohibición expresa al respecto en el artículo 126 de la Constitución en el sentido siguiente: “*No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por Ley Posterior*”.

Se está a la condición de que haya más ingresos que gastos aprobados, si se obtienen esos excedentes de ingresos, el Ejecutivo está obligado a gastarlos. Los pagos realizados con los excedentes no están específicamente en el presupuesto aprobado, ni determinados en Ley formal posterior, por tanto, la obligación impuesta por el Legislativo a cargo del Ejecutivo no tiene base Constitucional.

DECIMA PRIMERA.—La autorización concedida al Ejecutivo establecida en el artículo 9o. del Presupuesto de Egresos de la Federación para 1970 y que consiste en que puede hacer las transferencias de fondos que considere necesarias de un ramo a otro de los que autorizó la Cámara de Diputados no tiene base constitucional. Por virtud de esa autorización el Ejecutivo está en posibilidad de modificar a su arbitrio totalmente el presupuesto aprobado, rompiéndose con el control por órgano político que sobre la materia impuso el Constituyente de 1917.

Con fundamento en esa autorización el Poder Ejecutivo adquiere preponderancia absoluta sobre el control presupuestal.

DECIMA SEGUNDA.—Todos los ingresos que percibe el Estado por ir a parar al “*fiscus*”; (Tesoro Público), provengan de donde provengan son fiscales. Cuando solamente se determina el derecho a percibirlos son derechos fiscales.

Todo ingreso percibido por la Hacienda Pública es fiscal, pero se distinguen entre sí debido a su fuente; en efecto: los que derivan de un impuesto, de un derecho, de la contribución especial o de los aprovechamientos, que en forma exclusiva se derivan de esos tres renglones, se diferencian de los demás en que éstos son auténticos tributos, porque el Estado los impuso en forma unilateral, a cargo de los particulares, por tanto deben llamarse correctamente ingresos fiscales tributarios.

Porque el Estado considera a todos sus ingresos fiscales los protege en forma privilegiada, de ahí la fracción III, del artículo 2o. de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, que señala que es competencia de la Tesorería: "Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivos los créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro esté encomendado a la Tesorería".

DECIMA TERCERA.—Las Leyes Tributarias imponen un cúmulo de obligaciones a terceras personas. La retención, declaración y entero de impuestos, son auténticos trabajos personales. Tales obligaciones no las retribuyen el Erario, con lo cual éstas no encuentran apoyo en la Constitución. Se contraría lo establecido en el artículo 5o. Constitucional que dice: "Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución".

DECIMA CUARTA.—La Constitución no prevé el caso de que no sea aprobada la Ley de Ingresos de la Federación, situación que ocurrió el año de 1928, para 1929.

Con el fin de evitar caer en la inconstitucionalidad si esa situación se repitiera, sugiero adicionar en la Constitución un precepto similar al establecido en el caso de que una remuneración no esté considerada en el Presupuesto de Egresos que se entiende que prevalece la del año anterior.

DECIMA QUINTA.—Las exenciones de impuestos son contrarias a la Constitución, violen la prohibición que de las mismas establece el artículo 28 de nuestra Carta Magna.

Para el fomento de las industrias nuevas y necesarias, con-

sidero que tales exenciones son indispensables. Pero deben reglamentarse en el sentido de que las empresas que gocen de tal beneficio, si acaso obtienen utilidades deberán reinvertirlas; prohibiéndose expresamente que decreten algún reparto de utilidades mientras dure la exención en los impuestos.

DECIMA SEXTA.—El artículo 8o. del Código Fiscal Federal vigente, va más allá de la Constitución al establecer el derecho de veto en favor de un Secretario de Despacho, (el de Hacienda), en materia de *leyes de orden tributario*.

DECIMA SEPTIMA.—La fracción VII del artículo 73 Constitucional consigna que el Congreso de la Unión tiene facultad: "*Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto*". Con fundamento en esa facultad el Congreso de la Unión puede establecer las leyes tributarias que considere necesarias en cualquier tiempo.

Por tanto, no es necesario que la Ley de Ingresos de la Federación contenga los renglones de los nuevos impuestos, dado que la Ley que los establezca, para su exigibilidad deben seguir el mismo procedimiento que regulan los artículos 71 y 72 de la Constitución. Sin embargo, la Ley de Ingresos de la Federación sí debe consignar los renglones de impuestos de ejercicios anteriores, a menos que la Ley Tributaria que los decretó se vuelva a expedir con todas las formalidades.

DECIMA OCTAVA.—El Congreso de la Unión delega funciones no establecidas por la Constitución al facultar al Ejecutivo en el artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para: "*Crear, suprimir o modificar las cuotas, tasas o tarifas de los derechos, productos o aprovechamientos*".

DECIMA NOVENA.—En virtud de no existir tributos, sin Ley que específicamente los señale, es menester suprimir de la Ley de Ingresos de la Federación los términos vagos como: "*Otros*"; "*Diversos*"; etc., ya que tales términos crean confusión y dan margen a equivocaciones en el servicio público de contabilidad gubernamental federal.

VIGESIMA.—El artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Fe-

deración, señala los 16 organismos autárquicos que pertenecen a la administración delegada y que por tanto deben concentrar todos sus ingresos en las arcas del Erario, provengan de donde provengan para su contabilización.

VIGESIMA PRIMERA.—El Derecho Penal Financiero es autónomo del Derecho Penal Común. Sus normas se encuentran dispersas en las diferentes leyes tributarias, así como en leyes de fondo fiscal. Es urgente una reestructuración de tal Derecho, debiendo concentrarse en un sólo ordenamiento jurídico las cuestiones penales financieras.

Deberá señalarse con toda precisión los tipos, las penas, las medidas de seguridad, el aspecto negativo del delito fiscal, etc. Dentro de los tipos, es preciso incluir todas aquellas conductas antijurídicas que causen un daño económico al Erario, lo cause quien lo cause, ya sea que esté dentro de la administración activa, delegada o sea un particular.

VIGESIMA SEGUNDA.—El Derecho Internacional Financiero, contiene normas referentes a los impuestos y su cobro. Además contiene normas referentes a los contratos financieros sobre empréstitos internacionales, deuda pública exterior, colocación de bonos financieros del Estado en el extranjero; contiene disposiciones de protección internacional a los productos nacionales tales como: Impuestos a la importación, a la exportación, etc.

Es recomendable un estudio a fondo de estas cuestiones y reglamentar en un sólo ordenamiento las normas generales sobre el contenido de tal Derecho.

VIGESIMA TERCERA.—Es un error considerar que la contabilidad gubernamental solo sirve para un control económico-administrativo. Su importancia debe residir primordialmente en la información oportuna del estado financiero que guarda la administración, con el fin de que, con base en esa información crear el programa económico-financiero del ejercicio inmediato siguiente.

En México, el sistema de contabilidad gubernamental se estableció con propósitos contables de control y responsabilidad, pero no está organizada para el desempeño de las funciones de di-

rección, planeación y control de la economía nacional, debido a que las agrupaciones y denominaciones de las cuentas no siempre son adecuadas para los propósitos de información financiera.

Es urgente una reestructuración contable y jurídica para que cumpla con el fin apuntado en el párrafo anterior.

VIGESIMA CUARTA.—La Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación, no establece normas referentes a la integración de la contabilidad de los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal,

El "*Departamento de Contabilidad de Organismos Descentralizados y Empresas de Propiedad Federal*", que forma parte de la Contaduría de la Federación, no tiene fundamento jurídico. Sus actividades no están reguladas por ninguna ley, de ahí que su forma de registro contable sea distinto al de la contabilidad general de la Hacienda Pública.

Debe corregirse lo anterior, efectuándose una reorganización jurídica y contable de la Contaduría de la Federación en materia del registro contable de los ingresos que obtienen los Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal; ideándose un modo de control económico-financiero de la administración delegada, fuera del presupuesto general federal.

VIGESIMA QUINTA.—La contabilidad gubernamental federal tiene por objeto registrar el resultado económico y financiero de la ejecución de la Ley de Ingresos y el ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación, así como la incidencia particular del resultado obtenido, en el balance general de la Hacienda Pública Federal.

Dos son sus fines: a) Un control administrativo de los responsables del manejo de los fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal, para evitar malversaciones de esos bienes patrimoniales del Estado y; b) Proporcionar información financiera del Patrimonio Federal en forma oportuna que sirva de base para la regulación económica del Régimen Financiero Federal. El órgano administrativo que tiene a su cargo la integración contable federal es la "Contaduría de la Federación".

VIGESIMA SEXTA.—Debido a la ubicación de la Contaduría no cumple con su fin y parcialmente cumple con su objeto, ya que deja de glosar contable y legalmente aproximadamente el 30% de las operaciones de las Oficinas y Agentes con manejo de fondos, valores o bienes propiedad del Gobierno Federal.

El carecer de autoridad y apoyo Presidencial, al igual que la falta de autonomía, origina que no pueda exigir de los cuentadantes la correcta centralización y concentración de las operaciones que realizan.

La Contaduría carece de personal especializado profesionalmente; los salarios que paga a sus empleados son raquíticos y las posibilidades de ascenso son escasas; lo que influye decididamente para que la contabilidad no esté al día y debidamente integrada.

Para solucionar lo anterior es necesario darle a la Contaduría, la jerarquía e independencia necesaria para su labor, aprovechar sus funciones y demandar personal especializado en sistemas de contabilidad gubernamental, para ello, será necesario implantar nuevamente en las Escuelas Superiores de Comercio del País, la Cátedra de Contabilidad Gubernamental, crear becas a corto y mediano plazo para la especialización en el extranjero; aumentar las remuneraciones para las plazas de los especialistas en glosar las cuentas; crear incentivos de ascensos jerárquicos y pecunarios con el fin de lograr el arraigo de su personal.

En cuanto a su ubicación, considero debe permanecer formando parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero dependiendo directamente del Secretario; fungiendo como órgano auxiliar de él para que le proporcione oportunamente la información financiera que le sea requerida.

VIGESIMA SEPTIMA.—El régimen jurídico de la Contaduría de la Federación abarca tanto el régimen interno, (que está regulado por la Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación), como el régimen jurídico de las actividades que realiza, éstas últimas se regulan por una serie de disposiciones legales dispersas en varias leyes y reglamentos, así como en una serie de instructivos y circularés que dan funcionalidad aparente al registro contable.

VIGESIMA OCTAVA.—La Cuenta Pública anual, el Balance General de la Hacienda Pública Federal, un Estado Comparativo entre el Presupuesto de Egresos aprobado por la Cámara de Diputados y lo realmente gastado en función a los ingresos y al artículo 3o. del Presupuesto de Egresos de la Federación, así como la certificación correspondiente de cada uno de los mencionados Estados Financieros, deben ser publicados en la prensa nacional, para información directa a los habitantes, con el fin de que conozcan en qué y como se efectuó el gasto público.

VIGESIMA NOVENA.—La Contaduría Mayor de Hacienda, debe hacer labor de fiscalización, vigilancia y control de la contabilidad gubernamental federal, por medio de principios generales de auditoría, aplicada a la contabilidad gubernamental. Como consecuencia de lo anterior deberá certificar que los Estados Financieros que emite la Contaduría de la Federación razonablemente contienen el registro de las operaciones realizadas en el lapso fiscal auditado.

TRIGESIMA.—El ciclo contable no es congruente con el período de sesiones del Congreso de la Unión, lo que trae como consecuencia que los estados financieros que produce la Contaduría de la Federación se presentan con retraso y por tal, no sirvan de instrumentos de dirección y planeación al Poder Legislativo en materia económica-financiera.

Los estados financieros debido a la inoportunidad de la información, no le sirven al Congreso de la Unión de base para establecer correctamente las contribuciones necesarias para satisfacer el presupuesto de gastos de la federación, de ahí que decreta ingresos que por lo general se exceden a los gastos que autorizó la Cámara de Diputados.

Para evitar lo anterior, será necesario hacer congruente el ciclo contable con el período de sesiones del Poder Legislativo, dándose para tal fin un ejercicio fiscal irregular. Proponiendo al efecto un ciclo contable que abarque el lapso del 1o. de Julio al 30 de Junio de cada año.

TRIGESIMA PRIMERA.—En la Cuenta Pública no deben existir diferencias entre el registro de los ingresos y el gasto efectua-

do. Con la situación actual de señalar los déficits o superávits se establece que: o bien se cobran más caros o más baratos los servicios públicos. Cualquiera de los dos extremos es criticable. Para evitar tal situación, por medio de la técnica contable deberá efectuarse el ajuste correspondiente, con el fin de igualar el estado de "Origen y Aplicación de Recursos" que representa la Cuenta Pública.

TRIGESIMA SEGUNDA.—Los empréstitos traen la consecuencia de dejar una Patria gravada a las generaciones futuras, con evidente menoscabo de su capacidad económica. Para evitar lo anterior, considero necesario reducirlos al mínimo y hacer una reglamentación estricta a nivel constitucional de su uso.

TRIGESIMA TERCERA.—En la Contaduría de la Federación existen registros contables mecánicos y manuales. Se registran en máquinas electrónicas los libros diarios: general, analítico y los auxiliares; también los asientos de concentración mensual.

En forma manual se registra contablemente el mayor general, los mayores analíticos y los mayores auxiliares.

Siendo ésta una causa más del atraso en que encuentran los registros contables. Para evitar lo anterior, es necesario hacer una organización integral del registro por medio de máquinas electrónicas, con objeto de llegar a la oportunidad en la información contable.

BIBLIOGRAFIA

- AGUILAR, LEOPOLDO.—“Segundo Curso de Derecho Civil”.
Editorial Hartman. México. 1964.
- AL KROEBER.—“Antropología General”.—Biblioteca México.
- ANDRE DE LAUBADERE.—“Traité de Droit Administratif”.
- ANDREOZZI, MANUEL.—“Derecho Tributario Argentino”.
- B. GRIZZIOTTI.—“Derecho Fiscal”.—Biblioteca México”.
- BALBE, MANUEL.—“Concepto de Dominio Público”.—Biblioteca México.
- BIELSA, RAFAEL.—“Compendio de Derecho Fiscal”.—Biblioteca México.
- BONNARD, ROGER.—“Précis de Droit Administratif”.
- CARREÑO, ALBERTO MARIA.—“Los Contadores Públicos en México”.—Instituto Autónomo de Contabilidad y Administración.—México.
- CARRE DE MALBERG.—“Theorie Generale de L’Etat”.—París. 1920.—Edición en Español del Fondo de Cultura Económica.—México.
- CASTELLANOS, FERNANDO.—“Liniamientos Elementales de Derecho Penal” (Parte General).—2a. Edición.—Editorial Jurídica Mexicana.—México.—1963.
- CONANT.—“History of Modern Bank of Insue”.
- DALTON HUGH.—“Principios de Finanzas Públicas”.—Ediciones Arayú.—Segunda Edición.

- DE LA FUENTE RUIZ, LUIS.—“Desarrollo Histórico de la Contabilidad en México”.
- DUBLAN MANUEL, y JOSE MARIA LOZANO.—Colección Completa de las Disposiciones Legislativas Expedidas desde la Independencia de la República.—Edición Oficial.—Año de 1876.—Seminario de Derecho Administrativo.
- EHRENBERG, VICTOR.—“The Greek State”.—Seminario de Historia del Derecho.
- EINAUDI, LUIGUI.—“Principios de Hacienda Pública”.
- ELIZUNDIA CHARLES, ARTURO.—Apuntes tomados de su Clase de “Contabilidad”.—HEROICO COLEGIO MILITAR. México.—1953.
- FLEINER FRITZ.—“Derecho Administrativo”.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO.—“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”.—Tomo I.—Tercera Edición.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1955.
- FERGUSON, J. M.—“Historia de la Economía”.
- GAMAS TORRUCO, JOSE.—Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Constitucional”.—Facultad de Derecho.—U. N. A. M.—México.—1965.
- GARCIA G., SILVANO.—“Evolución de la Contabilidad y de la Profesión de Contador Público en México”.
- GARRIDO FALLA, FERNANDO.—“Tratado de Derecho Administrativo”.
- GASTON JEZE.—“Los Principios Generales del Derecho Administrativo”.
- GUCCIARDI.—“IL DOMANIO”.
- HAURIUO MARCEL.—“Précis de Droit Administratif”.—11a. Edición.
- INSTRUCCIONES, que deja Guillermo Prieto Sobre los Negocios Pendientes de la Secretaría que estuvo a su cargo, a

su sucesor Exmo. Sr. Ministro de Hacienda Lic. José María Urquidí.—Imprenta Vicente Torres.—1853.—Biblioteca de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- KARPINSKI LUIS.—“La Historia de las Matemáticas”.
- LAGUNILLA ALFREDO.—“Historia Económica General”.
- LOPEZ VELARDE, GUILLERMO.—“Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo”.
- MARGAIN EMILIO B. LIC.—Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Administrativo”.—Segundo Curso.—Facultad de Derecho.—U. N. A. M.—México.—1966.
- MARQUARD-MOMMSEN.—“Hanbuch der römischen alterthümer”.—Leipzig, 1876-79.—Biblioteca México.
- MOMMSEN, TEODORO.—“Derecho Penal Romano”.—“Historia de Roma”.—“Derecho Público Romano”.—Biblioteca México.
- MANTILLA MOLINA, ROBERTO.—“Derecho Mercantil”.—Séptima Edición.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1964.
- MANCERA ORTIZ, RAFAEL.—“Breve Historia del Contador Público en México”.—México.
- MARGADANT S. GUILLERMO F.—“El Derecho Privado Romano”.—Como Introducción a la Cultura Jurídica Contemporánea.—Editorial Esfinge, S. A.—México.—1960.
- MATIAS ROMERO.—Memoria de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al Cuadragésimo quinto año económico.—Presentada por el Secretario de Hacienda al Congreso de la Unión el 16 de Septiembre de 1870.—México.
- MEMORIA de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—Febrero de 1913 a Abril de 1917.—México.—Edición Oficial.
- MACEDO, PABLO.—“Historia de la Hacienda Pública”.—México.—“México su Evolución Social”.—México.—1901.

- MANUAL DE ORGANIZACION DEL GOBIERNO FEDERAL.** 1969-1970.—Editado por la Secretaría de la Presidencia.—México.—1969.
- NAVA NEGRETE ALFONSO.**—“Derecho Procesal Administrativo”.—Editorial Porrúa, S.A.—México.—1959. 2) Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Administrativo”.—Primer Curso.—Facultad de Derecho.—U.N.A.M.—México.—1964-1965.
- NUÑEZ Y ESCALANTE, ROBERTO.**—Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Internacional Público”.—Facultad de Derecho.—U.N.A.M.—México.—1965.
- OLIVERA TORO, JORGE.**—“Manual de Derecho Administrativo”.—Segunda Edición.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1967.
- ORTEGA B., JOAQUIN.**—“Apuntes de Derecho Fiscal”.—Obra en formación.—Escuela Libre de Derecho.—México.—1967.
- PRIETO JOSE LUIS.**—“Síntesis Histórica de la Contabilidad”. Revista Crédito.—Escuela Bancaria Comercial.—Volúmen XV. Mayo, Julio y Sept.—México.—1959.
- PIRENE HENRI.**—“Historia Económica y Social de la Edad Media”.
- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, JOAQUIN.**—“Derecho Mercantil”.—Editorial Porrúa, S. A.—México.
- SEVRIGNY.**—“Droit Public Romain”.—París.—1962.—Tomo I. Biblioteca México.
- SASTRIAS FREUDENBERG, MARCOS.**—“Contabilidad”.—Segundo Curso.—Tercera Edición.—México.
- SENIOR, ALBERTO F.**—Apuntes tomados de la Cátedra de “Sociología”.—Facultad de Derecho.—U.N.A.M.—México. 1961.
- SERRA ROJAS, ANDRES.**—“Derecho Administrativo”.—Librería de Manuel Porrúa, S. A.—México.—1959.

- SHULTZ AND HARRIS.—“American Public Finances”.—U.S.A.
- SMITH ADAMS.—“Riqueza de las Naciones”.—Fondo de Cultura Económica.—Libro V.—México.
- SOLIS AMARO, SAMUEL.—Apuntes tomados de la Cátedra de “Práctica Fiscal”.—Facultad de Derecho.—U.N.A.M. México.—1967.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.—“La Hacienda Pública de México a través de los Informes Presidenciales”.—Edición Oficial.—México.—1951.
- TESIS JURISPRUDENCIALES.—Tomo LXXVI. 1a. Parte Vol. II.—y Tomo XCVII del Seminario Judicial de la Federación. Seminario de Derecho Administrativo.
- TREVINO, JULIO CESAR.—Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Internacional Privado”.—Facultad de Derecho U.N.A.M.—México.—1967.
- VILLEGAS BASAVILBASO, BENJAMIN.—“Derecho Administrativo”.
- VILLARREAL MORO, EDUARDO.—Apuntes tomados de la Cátedra de “Derecho Penal”.—Facultad de Derecho.—U.N.A.M.—México.—1964.
- WALINE MARCEL.—“Manuel Elementaire de Droit Administratif”.
- WHAT EVERY BUSINESSMEN SHOLLD KNOW ABAUT.—“Electronic Brains”.—Publication Remington Rand “UNIVAC”.—1959.

LEGISLACION Y PUBLICACIONES OFICIALES

- BOLETIN OFICIAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.—Núm. 3.—Tomo X.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.—(D. O. 19-I-1967).

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1969.
- INSTRUCTIVO, para el Manejo del Catálogo de Cuentas de la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—Contaduría de la Federación.—1954.
- INSTRUCTIVO, para la Glosa de las Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación, con Manejo de Fondos Valores o Bienes.—Bienes Muebles e Inmuebles Federales e Intervenidos.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—1950.
- INSTRUCTIVO, para la Glosa de las Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación, con Manejo de Fondos Valores o Bienes.—Generalidades de Glosa.—Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- INSTRUCTIVO, de la Glosa de Impuestos Aduanales.—S.H.C.P. 1951.
- INSTRUCTIVO, para la Glosa de Operaciones no Presupuestales.—S. H. C. P.—1952.
- INSTRUCTIVO, para llevar la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal.—S.H.C.P.—1952.
- INSTRUCTIVO, de la Glosa de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles.—S.H.C.P.—1954.
- INSTRUCTIVO, para la rendición de Cuentas de las Oficinas y Agentes de la Federación con Manejo de Fondos, Valores o Bienes.—S.H.C.P.—1955.
- INSTRUCTIVO, para las Pagadurías Militares.—S.H.C.P.—1966.
- INSTRUCTIVO, General para las Pagadurías y Agencias Civiles.—S.H.C.P.—1966.
- LEY, de Secretarías y Departamentos de Estado.—D. O. 24-XII-1958.

- LEY, General de Bienes Nacionales.—D. O. 30-I-1969.
- LEY, Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación y su Reglamento.—D. O. 31-XII-1935.
- LEY, de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1970.—D. O. 30-XII-1969.
- LEY, Orgánica de la Tesorería de la Federación.—D. O. 24-I-1960.
- LEY, Orgánica de la Contaduría de la Federación.—D. O. 1-I-1935.
- LEY, Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—D. O. 31-XII-1949.
- LEY, General de Instituciones de Seguros.—Editorial Porrúa, S. A. Tercera Edición.—México.—1964.
- LEY, Federal de Instituciones de Fianzas y Disposiciones Complementarias.—Editorial Porrúa, S. A.—1964.
- LEY, Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.—D. O. 31-XII-1951.
- LEY, GENERAL DEL TIMBRE.—D. O. 31-XII-1953.
- LEY, del Ahorro Nacional.—D. O. 30-XII-1950.
- LEY, para la Depuración y Liquidación de Cuentas de la Hacienda Pública Federal.—D. O. 28-XII-1950.
- LEY, Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.—D. O. 31-XII-1959.
- LEY, de Inspección de Adquisiciones.—D. O. 30-XII-1965.
- LEY, Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.—D. O.—31-XII-1959.
- LEY, de Inspección de Adquisiciones.—D. O. 30-XII-1965.
- LEY, para el Control, por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.—D. O. 4-I-1966.

- LEY, de Inspección de Contratos y Obras Públicas.—D. O.—4-I-1966.
- LEY, Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.—Editorial Porrúa, S. A.—1965.
- LEY, del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.—Editorial Porrúa, S. A. 1969.
- LEY, del Impuesto Sobre Reventa de Lubricantes y Grasas.—D. O. 31-XII-1958 y la Nueva del D. O. 19-I-1961, Reforma a esa Ley del D. O. 29-XII-1967.
- LEY, Federal del Impuesto de Envasamiento de las Bebidas alcohólicas, su Reglamento y Reformas.—D. O. 4-III-1961.
- LEGISLACION BANCARIA.—Colección Porrúa.—Cuarta Edición.—Editorial Porrúa, S. A.—México.—1965.
- LEYES MEXICANAS.—Ediciones Andrade “Ley del Impuesto Sobre la Renta” y demás disposiciones impositivas.—Editorial Aduanera de México.—Hojas Sustituibles.—México. 1959.—Puesta al Día.
- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION QUE REGIRA DURANTE EL AÑO DE 1968.—D. O. 28-XII-1967.
- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION QUE REGIRA DURANTE EL AÑO DE 1970.—D. O.—31-XII-1969.
- REGLAMENTO, de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.—D. O. 31-XII-1935.
- REGLAMENTO, de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.—D. O. 26-I-1960.
- REGLAMENTO, General Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.—D. O. 2-X-1946.—Tomo CLVIII.
- REGLAMENTO, de la Ley Orgánica de la Contraloría de la Federación.—D. O. 20-XI-1926.

- REGLAMENTO, de la Ley Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.—D. O. 26-VI-1968.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.— Catálogo de Cuentas del Balance General de la Hacienda Pública Federal.—Contaduría de la Federación.—1954.—Publicación Oficial.—Así como su Instructivo.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.— Catálogo de Cuentas para la “Cuenta Pública”.—Circular anual en mimeógrafo emitido por la Contaduría de la Federación.—1968-1969.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.— “Cuenta Pública” por el año de 1968.—Conteniendo el Balance General de la Hacienda Pública Federal, la Cuenta Pública y todos sus anexos.—Publicación Oficial.—31-VII-1969.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.— “Instructivo para el Grupo de Caja y Almacén de Valores de las Oficinas Federales de Hacienda”.—1966.
- SECRETARIA DEL PATRIMONIO NACIONAL.—Informe Anual, por sus actividades del 1o. de Septiembre de 1967 al 31 de Agosto de 1968, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 93 Constitucional, al H. Congreso de la Unión.—Publicación Oficial.—México.—1969.

INDICE

INTRODUCCION	Pág. 13
--------------------	---------

CAPITULO I

“LA CONTABILIDAD”

I.—INTRODUCCION	21
II.—DEFINICION DE CONTABILIDAD	22
III.—RESUMEN HISTORICO	26
1) Primer Período	26
A) Egipto y Mesopotamia	29
B) Greceia	30
C) Roma	31
a.—La Monarquía	31
b.—La República	32
c.—El Imperio	34
1.—Epoca de los Emperadores Paganos	34
2.—Epoca de los Emperadores Cristianos ...	34
2) Segundo Período	35
A) Edad Media	35
a) Período Romántico	35
b) Génova	37
c) Venecia	38
d) España	38

	Pág.
3) Tercer Período	38
A) Edad Moderna	38
a) Florencia	39
b) España	40
c) Inglaterra	41
4) Cuarto Período	41
A) Edad Contemporánea	41
a) Francia	41
b) Italia	42
c) Estados Unidos de Norteamérica	43
d) México	44
e) La Cibernética	46
IV.—HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN MEXICO .	47
1) Epoca Precolombiana	47
2) Epoca Colonial	48
3) México Independiente	53
4) Epoca Revolucionaria	68
5) Epoca Actual	79
V.—SISTEMAS DE CONTABILIDAD	51
VI.—DIVISION DE LA CONTABILIDAD	53

CAPITULO II

“PATRIMONIO DE LA NACION”

I.—INTRODUCCION	89
II.—BIENES DE DOMINIO PUBLICO	91
III.—BIENE DE DOMINIO PRIVADO	97
IV.—CLASIFICACION QUE HACE LA LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES	100
V.—NUESTRA CONSTITUCION	109
VI.—BIENES QUE SE REGISTRAN DENTRO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	118

	Pág.
VII.—ALGUNAS FUNCIONES DE LA ECRETARIA DEL PATRIMONIO NACIONAL EN RELACION AL REGISTRO DE LOS BIENES QUE FORMAN EL PATRIMONIO NACIONAL	121
A) Subsecretaría de Recursos Naturales no Renovables	123
B) Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales	124
C) Dirección General de Catastro de la Propiedad Federal	124
D) Dirección General de Bienes Inmuebles	126
E) Dirección General de Bienes Muebles	127
F) Dirección General de Métodos y Sistemas	129

CAPITULO III

“REGIMEN FINANCIERO FEDERAL”

I.—INTRODUCCION	133
II.—DERECHO FINANCIERO DEL ESTADO	138
III.—DERECHO TRIBUTARIO	150
1) Consideraciones Preliminares	150
2) Relación del Derecho Tributario con las distintas ramas del Derecho	152
a) Derecho Civil	152
b) Derecho Mercantil	159
c) Derecho Constitucional	159
d) Derecho Procesal	161
e) Derecho Administrativo	161
3) Particularismos del Derecho Fiscal o Tributario ..	162
4) Conceptos del Derecho Tributario	163
5) Definición del Derecho Tributario	163
6) Fuentes del Derecho Tributario	164
a) La Constitución	164
b) La Ley	164
c) El Reglamento	172
d) Decreto Ley y Decreto Delegado	173
e) La Jurisprudencia	174

	Pág.
7) Clasificación de los Ingresos Federales	175
8) Materia del Derecho Tributario	179
A.—Impuestos	180
a) Principio de Justicia	181
b) Principio de Certidumbre	184
c) Principio de Comodidad	185
d) Principio de Economía	186
e) Fines de los Impuestos	187
f) Definición de Impuesto	188
g) Características de los Impuestos	189
h) Clasificación de los Impuestos	192
B.—Derechos	199
C.—Contribución Especial	207
D.—Los Productos	213
IV.—CONTABILIDAD DEL ESTADO	215
1) La Contabilidad de la Federación	217
2) Importancia de la Contabilidad del Gobierno Federal	218
V.—DERECHO PENAL FINANCIERO	226
1) Clasificación de la Conducta Delictiva en el Derecho Penal Financiero	229
2) Clasificación de los Delitos Fiscales	235
VI.—DERECHO FINANCIERO INTERNACIONAL	242

CAPITULO IV

"LA CONTADURIA DE LA FEDERACION"

I.—INTRODUCCION	249
II.—DIVISION DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL	250
1) Contabilidad Gubernamental Municipal	251
2) Contabilidad Gubernamental de las Entidades Federativas	254
3) Contabilidad de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal	257

	Pág.
4) Contabilidad Gubernamental de la Federación	261
5) Algunas Diferencias entre los diversos tipos de Contabilidad Gubernamental	262
III.—UBICACION DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION DENTRO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	263
IV.—REGIMEN JURIDICO DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION	266
1) Régimen Jurídico de las Actividades de la Contaduría de la Federación	268
2) Régimen Jurídico interno de la Contaduría de la Federación	269
a) Normas que regulan su Organización Interna . .	270
b) Normas que regulan su Competencia	271
c) Normas que regulan la Contabilidad de las Oficinas y Agentes de la Federación con manejo de fondos, valores o bienes	272
d) Normas que regulan las obligaciones de las Oficinas y Agentes de la Federación con manejo de fondos, valores o bienes	273
e) Normas que regulan las funciones de los Cuentadantes	274
f) Normas que regulan la glosa de cuentas	276
g) Normas que regulan el control administrativo de los cuentadantes	277
h) Normas para la glosa por medio de delegaciones y para auditorías a cargo de la Contaduría . .	278
i) Normas que regulan el objeto de la Contaduría.	279
j) Normas que regulan la Constitución y Registro de Responsabilidades	288
k) Normas que regulan la rendición y formación de la Cuenta Pública	293
V.—ASPECTO CONTABLE DE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION	301
VI.—PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIZACION	311

	Pág.
VII.—ALGUNOS ESTADOS FINANCIEROS QUE PRODUCE LA CONTADURIA DE LA FEDERACION	315
1) Balance General de la Hacienda Pública Federal por el Ejercicio Fiscal de 1968	317
2) Cuenta Pública por el Ejercicio Fiscal de 1968 ..	317
3) Clasificación Económica en Cuenta Doble de las Operaciones Presupuestales del Gobierno Federal y de Organismos Descentralizados y Empresas Propiedad del Gobierno Federal, por el Ejercicio Fiscal de 1968	321
4) Estado Comparativo del Presupuesto de Egresos por el Ejercicio Fiscal de 1968	325
 CONCLUSIONES	 329
BIBLIOGRAFIA	341

**BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.**