

71
2ej

007780



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESTADO DE ACATLAN
SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

ACATLAN

'98 MZO 10 PM 6 25

DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS
PROFESIONALES
Y CERTIFICACION

EL FIDEICOMISO Y LOS MECANISMOS DE CONTROL FISCAL

**TRABAJO RECEPCIONAL
PRESENTADO BAJO LA OPCION DE
SEMINARIO TALLER-EXTRACURRICULAR
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOSE MANUEL DIAZ MALPICA**

ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS



STA. CRUZ ACATLAN, EDO. DE MEX.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1

259282



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

José Manuel Díaz Hernández y Martha Malpica de la Luz, por el cariño, la confianza y el apoyo recibidos a lo largo de mi vida.

A MI ESPOSA E HIJO:

Edith Pérez Nolasco y José Manuel Díaz Pérez, por su cariño, comprensión y estímulo.

A MIS HERMANOS:

Marcela Cortés Malpica y Jesús Alejandro Díaz Malpica, por su cariño y apoyo.

A MIS AMIGOS:

Alberto Lozano, Griselda Hernández, Alejandro Ramírez, Luis Eduardo Vargas, por la posibilidad de intercambiar puntos de vista y enriquecer nuestras vidas de una forma mutua

A LA MEMORIA DE MI AMIGO:

Alejandro Salinas Peña.

A MI ASESOR:

*La Lic. María Eugenia Peredo García
Villalobos por su asesoría, comprensión y
tiempo proporcionados para la elaboración de
éste trabajo de investigación.*

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO:**

Por permitirme formar parte de ella.

**A LA ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ACATLAN:**

Por la instrucción profesional recibida.

ETAPAS DE INVESTIGACION

	pags.
INTRODUCCIÓN	7
UNIDAD 1.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	
1.1.- Origen, concepto y elementos del Estado	11
1.2.- La Actividad Financiera del Estado	33
1.3.- La Administración Pública	34
1.4.- La Potestad Financiera y la Potestad Tributaria	40
1.5.- La Sociedad y sus Obligaciones Constitucionales	43
1.6.- Las Contribuciones	48
1.7.- El Gasto Público	57
UNIDAD 2.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE AUDITORIA FISCAL	
2.1.- Concepto y tipos de auditoría	63
2.2.- Los Mecanismos de Control Fiscal	69
2.3.- La Evasión	72
2.4.- Las Facultades de Comprobación	77
UNIDAD 3.- EL FIDEICOMISO	
3.1.- Referencias históricas del fideicomiso	80
3.2.- Precedentes en el Derecho Positivo Mexicano	85
3.3.- Concepto, Elementos y Tipos	88
3.4.- Derechos y Obligaciones del fideicomitente	103
3.5.- Derechos, Obligaciones y Prohibiciones de la Institución fiduciaria	105
3.6.- Derechos y Obligaciones del fideicomisario	111
3.7.- El Fideicomiso y la Administración Pública	112

UNIDAD 4.- EL FIDEICOMISO Y LOS MECANISMOS DE CONTROL FISCAL

4.1.- El Fideicomiso y la Obligación Sustantiva	118
4.2.- El Fideicomiso y las Obligaciones Formales	122
4.3.- El Fideicomiso y la Evasión Fiscal	125
4.4.- El Secreto Fiduciario	128
4.5.- El Fideicomiso y los Mecanismos de Control Fiscal	130
CONCLUSIONES	140
BIBLIOGRAFIA	142
LEGISLACION	144

ABREVIATURAS

APF	<i>Administración Pública Federal</i>
CCDF	<i>Código Civil para el Distrito Federal</i>
CFF	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
CNBV	<i>Comisión Nacional Bancaria y de Valores</i>
FIDEURBE	<i>Fideicomiso para la Urbanización y Tenencia de la Tierra</i>
FOVISSSTE	<i>Fondo para la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado</i>
IMSS	<i>Instituto Mexicano del Seguro Social</i>
INFONAVIT	<i>Instituto Nacional para el Fondo Nacional de Vivienda de los Trabajadores</i>
ISR	<i>Impuesto Sobre la Renta</i>
ISSSFAM	<i>Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de las Fuerzas Armadas Mexicanas</i>
ISSSTE	<i>Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado</i>
LGTOC	<i>Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito</i>
LIC	<i>Ley de Instituciones de Crédito</i>
LISR	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>
LOAPF	<i>Ley Orgánica de la Administración Pública Federal</i>
RCCF	<i>Reglamento del Código Fiscal de la Federación</i>
RFC	<i>Registro Federal de Contribuyentes</i>
SHCP	<i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>

INTRODUCCION

Es incuestionable que el Estado Mexicano en la actualidad requiere de una cantidad enorme de recursos con la finalidad de dar satisfacción a las necesidades de carácter colectivo.

A medida que la sociedad aumenta su complejidad y las instituciones sociales llegan a ser más especializadas y diferenciadas, se produce un aumento en los gastos públicos, lo que provoca que el Estado se vea obligado a elaborar mecanismos más efectivos que permitan una mejor recaudación, a la vez que una más justa erogación de recursos.

En este sentido es preciso un sistema de fiscalización y recaudación lo más efectivo posible, procurando establecer mecanismos de control a todas y cada una de las actividades que realizan los gobernados, dada la importancia que el Estado le otorga a los recursos provenientes de los impuestos que recaen en los ingresos de los individuos o por las actividades que estos realizan.

Por otra parte, tanto los particulares como la Administración Pública Federal adoptan diversas figuras jurídicas como medios para la obtención de sus recursos y la realización de sus fines. Así, se tiene la figura del fideicomiso, la cual es fuente importante de recursos por parte de los particulares; asimismo, es uno de los medios a través de los cuales la Administración Pública lleva a cabo sus funciones en los denominados fideicomisos públicos.

Las actividades e ingresos provenientes de fideicomisos de carácter privado, es decir, los que celebran los particulares con una institución de crédito, son regulados actualmente de manera específica en las legislaciones mercantil y bancaria, además de que los ingresos por fideicomisos son

gravados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Es en las materias bancaria y fiscal donde surgen una serie de conflictos relacionados con su regulación.

La regulación fiscal de los fideicomisos no es suficiente para abarcar el cúmulo de posibilidades que nos ofrece esta figura, siendo constante la asistencia del contribuyente con los autoridades respectivas, con el fin de esclarecer el tratamiento fiscal del fideicomiso.

En materia fiscal se establece que las utilidades provenientes de las actividades del fideicomiso serán distribuidas por la institución fiduciaria a los fideicomisarios y éstos a su vez serán los encargados de acumular dichas utilidades a sus demás ingresos, lo cual no permite a la autoridad tener conocimiento de lo que sucede con las utilidades contables que produce el fideicomiso, y menos aún, del cumplimiento de las obligaciones fiscales en relación con estas utilidades.

Esta disposición deja a la buena voluntad del contribuyente el enterar el impuesto proveniente de las utilidades derivadas de las actividades del fideicomiso.

Por otro parte, el fideicomiso es una figura jurídica protegida por lo que se ha denominado secreto fiduciario, lo que implica que toda la información relacionada con la actividad del fideicomiso es confidencial; de tal forma que se crea una forma de protección a la institución fiduciaria, ya que ésta es la encargada de administrar el patrimonio fideicomitado.

El secreto fiduciario es un obstáculo para las autoridades hacendarias, ya que éstas no pueden ejercer de una manera libre sus facultades de comprobación respecto de las actividades del fideicomiso, ya que a los auditores se les niega en principio el acceso a dicha información, como se desprende de lo establecido en el artículo 118 de la Ley de Instituciones de Crédito.

En virtud de lo anterior es necesario establecer que los fideicomisos cuenten con algún mecanismo por medio del cual se pague el impuesto de todo tipo de utilidades, como podrían ser una cuenta de capital de aportación y una cuenta de utilidad fiscal neta referidas al fideicomiso. Asimismo, cabe señalar que la autoridad fiscal no cuenta con mecanismos que le permitan conocer la información relativa a la situación económica y fiscal de los fideicomitentes y fideicomisarios, además de considerar que dicha información se encuentra protegida por el secreto fiduciario, como se expresó anteriormente.

Por consiguiente, el Estado se encuentra afectado al verse privado e imposibilitado de poder percibir una parte considerable de ingresos que le son indispensables para la consecución de sus fines, ya que existe un desequilibrio y un menoscabo en el patrimonio del Estado; asimismo, se encuentra limitado al no poder ejercer sus facultades para controlar y verificar dichas actividades.

Dado que las actividades a través de fideicomisos representan una fuente importante de ingresos a las personas que en él intervienen, la actual normatividad en materia fiscal provoca de una u otra forma que los contribuyentes evadan el pago del impuesto por dichos ingresos, lo cual constituye una violación a la obligación constitucional que tienen los gobernados de contribuir a los gastos públicos.

Por lo antes expuesto, el objetivo de esta investigación será la demostración de la violación constitucional antes mencionada, en relación con la obtención de ingresos provenientes de fideicomisos, así como el grado de afectación a los gastos públicos como consecuencia del incumplimiento de dicha obligación.

Para lograr la realización del mencionado objetivo, la investigación ha sido dividida en cuatro unidades; en la primera se estudiará al Estado en lo que respecta a su origen, concepto y elementos,

así como diversos conceptos y figuras que son fundamentales para el desarrollo y comprensión del presente trabajo, tales como la actividad financiera del Estado, la administración pública, la potestad tributaria, las contribuciones y el gasto público; en la segunda unidad examinaremos los conceptos de auditoría, evasión y elusión, así como el procedimiento de auditoría en materia fiscal; en la tercera unidad analizaremos la figura del fideicomiso abarcando su evolución, concepto, tipos y elementos, así como las disposiciones legales que le son aplicables; y finalizaremos en la cuarta unidad realizando un estudio referente al fideicomiso y su tratamiento fiscal estableciendo la forma en que los contribuyentes evaden impuestos a través del fideicomiso, así como proponer algunos mecanismos de control fiscal que pueden ser aplicados a la figura del fideicomiso y que pueden ser una solución eficaz al problema de la evasión de impuestos a través del fideicomiso.

UNIDAD 1

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.1.- Origen, Concepto y Elementos del Estado

Origen del Estado

Al hablar sobre el origen del Estado se pueden establecer dos puntos de vista sobre el surgimiento de éste ente jurídico, ya que, "... para unos el Estado se remonta a los primeros estadios de la humanidad, otros estiman que la aparición del Estado significa el momento de transición entre el hombre primitivo y el hombre culto"¹

GRECIA

GRECIA

En Grecia el Estado no asume el carácter de una gran extensión territorial. La civilización griega tuvo su origen en migraciones provenientes del norte, de una región que corresponde a lo que fue Yugoslavia.

El medio ambiente y la geografía tienen aquí características especiales; estos factores tienen influencia importante en la extensión de la unidad política griega básica que fue la *polis* y que se reducía a los límites de una ciudad en la cual se establecen los contactos de todo orden: políticos, económicos e intelectuales; es en la *polis* en donde residen las autoridades de la vida colectiva.

¹ Diccionario de Política y Administración Pública, A-F-, Edit. Colegio de Licenciados en Ciencia Política y Administración Pública, México, 1978, p 504.

Por propia definición la ciudad griega posee una plena soberanía en su concepción de Estado. No reconoce, fuera de ella ningún principio superior que limite su libertad de acción. La ciudad es también soberana en el interior de su territorio, tanto sobre las cosas como sobre los seres.

La organización política del Estado griego estaba distribuida en tres órganos: La Asamblea, El Consejo y Las Magistraturas.

La institución popular o democrática por excelencia era la Asamblea que se denominaba *Ecclesia*. Esta Asamblea se conformaba por todos los ciudadanos libres que tenían derecho a participar en ella a partir de la edad de 20 años.

La existencia generalizada de las asambleas expresa algo más que una simple similitud de carácter superficial en el aspecto democrático actual, ya que implica el derecho a participar en la vida política de la ciudad, es un derecho personal intransferible. En la Grecia clásica no hay lugar para el sistema representativo.

La Asamblea sesionaba ordinariamente cuarenta veces al año y resolvía en última instancia distintos asuntos; estas decisiones podían ser de tipo judicial o tocantes a medidas administrativas, es decir, disposiciones generales. La Asamblea concentraba las tres funciones actualmente diferenciadas, aunque se afirma que no todos los asuntos judiciales eran conocidos por ella.

El segundo órgano político común a todas las ciudades griegas era El Consejo, que podía aparecer aún como más importante que La Asamblea, pues esta última en algunas oligarquías no era más que un órgano de pura fórmula, y El Consejo era el encargado de preparar los asuntos sobre los que debía resolver La Asamblea. El Consejo también funcionaba como comité de tipo ejecutivo ya

que instrumentaba los medios y detallaba aquellos asuntos que La Asamblea había aprobado en general, pero cuya aplicación concreta correspondía a El Consejo.

La misión de El Consejo era vigilar de cerca las actividades de los magistrados, cuidar de la administración corriente y de la ejecución de las decisiones de La Asamblea, preparar las reuniones de ésta y, en consecuencia, guiar la política de la ciudad. En los regímenes oligárquicos se le confiaban además amplias atribuciones judiciales en lo civil y en lo criminal, así como la salvaguarda de la moral pública y privada.

En ocasiones sus miembros eran designados de manera vitalicia y para formar parte de El Consejo se debían reunir ciertas condiciones referentes a la edad, riqueza y el nacimiento. De esta forma las influencias sociales y la fuerza de las tradiciones actuaban más fácilmente.

Por último, toda ciudad griega tenía sus magistrados. Su número, nombre, forma y condiciones de su designación variaban, así como la repartición de sus atribuciones.

Por lo general los cargos de los magistrados eran anuales y a excepción de los jefes militares no reelegibles, al menos inmediatamente, incluso para una misma misión su número era múltiple, con una organización colegiada que repartía la autoridad entre muchos titulares.

Dentro de las formas de gobierno que existieron en Grecia se encontraban: la democracia, la oligarquía y la tiranía.

La democracia, como la forma en la que el pueblo ejerce la soberanía a través de la elección de sus dirigentes, reviste en Grecia características muy singulares; así, la democracia griega rechaza la distinción entre ciudadanos activos y pasivos, partiendo del principio de igualdad. En Atenas era suficiente ser ciudadano para tener acceso y derecho de palabra en La Asamblea, para formar parte de El Consejo y para ejercer la mayoría de Las Magistraturas.

Únicamente los tesoreros debían pertenecer a la clase más rica, con el objeto de poder ofrecer garantías para el supuesto de una mala gestión.

Es válido decir, que las democracias griegas no llevaron más allá su lógica y es posible acusarlas de inconsecuencia, ya que, conservaron únicamente para sus ciudadanos algunos derechos que se esperaba verles conceder de una manera más generosa. Su doctrina parece tener acentos de universalismo.

Es exacto que Atenas, modelo de las democracias griegas, no soñó nunca en suprimir la esclavitud; sólo se limitó a introducir algunas innovaciones jurídicas que, juntándose en una dulcificación de las costumbres, hicieron que la suerte de sus esclavos fuera menos penosa que en otras partes.

Por lo que respecta a la oligarquía, como la forma de gobierno en que unas cuantas personas de determinada clase asumen todos los poderes del Estado, podemos expresar que en Grecia las oligarquías hacen una diferenciación entre los ciudadanos, haciendo intervenir diversos factores tales como la edad, la propiedad rústica, la riqueza global y el nacimiento, según sistemas extremadamente variados. Se afirma que no existió una oligarquía tipo, sino oligarquías más o menos cerradas.

No obstante, todas tendían a restringir la suma total de ciudadanos y el número de ellos que podían participar en el gobierno de la ciudad.

En el fondo, las oligarquías expresaban un sentimiento de nostalgia por los regímenes arcaicos, en los que los nobles, siendo a la vez los más ricos y los mejores, ejercían a su alrededor, en virtud de las tradiciones y las costumbres, una influencia dominante.

Las oligarquías se limitaban a hacer las concesiones indispensables a la evolución general. En todos los lugares donde la vida económica se transformó o amplió, debieron reconocer ciertos derechos a la riqueza, incluso mobiliaria. Sólo la pobreza, más o menos extrema era una tara irremediable, que excluía no sólo de las funciones públicas sino también, con frecuencia, de La Asamblea, cuyo papel eficaz era muy reducido. De esta forma, se originó la equivalencia práctica oligarcas-ricos que, a partir del siglo V a. c., transformó las luchas políticas en rivalidades sociales.

Por lo que respecta a la tiranía, se puede afirmar que ésta es una degeneración de la forma monárquica, ya que el rey al no desempeñar su función de una manera recta y honrada que signifique un beneficio para su pueblo, se convierte en tirano al ejercer sus funciones de manera despótica y cruel.

ROMA

Los griegos concibieron a la POLIS como un complejo de problemas jurídicos. Sin embargo, fue mérito de los romanos concebir al Estado en términos jurídicos, como un conjunto de competencias y facultades.

La *civitas* constituía una agrupación de personas, sin embargo esta agrupación no era un mero agregado de individuos. La *civitas* para los romanos constituía una *universitas*. Las *universitas* eran la unión de personas o un complejo de cosas que era considerado como un todo. Las *universitas* eran, para el derecho, un ente, un corpus el cual se distinguía de sus miembros (*singuli*). De todas estas *universitates* fue la *societas* la que se nutrió de más y mayor doctrina.

La *civitas* era como la *societas* una institución jurídica establecida por aquellos que perseguían un propósito común (*affectus societatis*).

La doctrina jurídica de las *societas* considera a los *socii* (miembros) como un ente que actúa a través de sus representantes. La *civitas* tiene ciertas funciones, facultades y derechos que no son los de sus miembros. La *civitas* constituye una corporación jurídica, una persona de derecho la cual representaba a la comunidad política que la conformaba.

Es importante precisar que para poder establecer una referencia histórica sobre el Estado romano es necesario partir de una división de orden cronológico para establecer de una mejor manera la evolución y modificación de la organización política del pueblo romano. De tal forma que el estudio se divide en tres etapas o periodos históricos: Monarquía, República e Imperio.

En la época monárquica el Rey no era designado por el simple hecho de su nacimiento, sino que, al parecer era elegido por la representación popular; los Comicios, tiempo después el Rey era el que elegía a su sucesor.

Al lado del Rey se encontraba el Senado, compuesto por ancianos. Los senadores eran designados por trescientos grupos de familias (gentes); en principio parece que hubo trescientos senadores.

Un tercer elemento en la estructura política antigua de Roma eran los Comicios, es decir, la asamblea de ciudadanos. En ella no tenían todos los ciudadanos exactamente la misma influencia sobre las decisiones colectivas, sino que previamente la población se repartía en treinta curias, compuesta cada una por diez gentes.

En estos tres órganos (Rey, Senado y Comicios), muchos historiadores han querido ver una mezcla armoniosa de los elementos monárquico, oligárquico y democrático.

La función original de los comicios por curias fue probablemente la de legir al nuevo rey, a propuesta de un miembro del Senado.

Desde la creación de los Comicios por centurias, los Comicios por curias se ocupaban en asuntos administrativos tales como la aprobación de testamentos y las adrogaciones, es decir, una forma especial de adopción; aquéllos en cambio, colaboraban en la formación de leyes, sin derecho de iniciativa o enmienda, además de la elección de los funcionarios públicos.

Para la expedición de una ley se necesitaba la colaboración de los tres órganos: el Rey proponía, los Comicios aprobaban y el Senado ratificaba.

Durante la República, el Rey era sustituido en sus funciones religiosas por el *pontifex maximus*, en sus funciones de designar a los senadores por el Censor y en los demás asuntos por dos Cónsules nombrados para desempeñar su cargo por solo un año.

Margadant señala que "Entre las funciones de los cónsules estaban las siguientes: la *coercitio* (función policiaca), la *iurisdictio* (facultad de dirigir la administración de justicia), el *ius agendi cum populo* (derecho de hacer proposiciones a los Comicios), el *ius agendi cum senatu* (derecho a pedir la opinión del Senado)"²

El conjunto de esas facultades se designaba con el nombre de *imperium* en sentido amplio.

Al lado del Senado y de los Cónsules subsistieron los Comicios por curias, para asuntos administrativos, y los Comicios por centurias, para elecciones de proyectos de ley.

La constante ausencia de los Cónsules y la creciente complejidad de la vida colectiva, obligaba a aquellos a delegar parte de sus facultades en nuevos funcionarios. De esta división del Cónsulado nacen una serie de magistraturas cuyo titular ejercía sus funciones por un año, además de no recibir salario alguno.

Por regla general el magistrado recibía su nombramiento de los Comicios. Sin embargo, las listas de candidatos tenían que pasar en primera instancia por una aprobación de tipo religioso en la cual se determinaba si el candidato era grato a los dioses o no lo era.

² Margadant, Guillermo Floria, *Derecho Romano*, Esfinge, México, 1992, p 27.

La etapa histórica del imperio se divide en dos momentos, el primero conocido como el principado y el otro conocido como la autocracia o cesarismo.

Durante el Principado el emperador reúne en su persona varias funciones de la época republicana; es senador, cónsul, es tribuno, *pontifex maximus*, director de la moneda, dirige la política internacional y es el supremo jefe militar. Todas estas funciones ya habían existido en el periodo republicano, lo único nuevo es su concentración en una sola persona.

Esta primera fase del imperio es también conocida como la época de la diarquía, es decir, un gobierno repartido entre el emperador y el Senado.

En el periodo del imperio, Dioclesiano hizo del ejército un instrumento subordinado a la política. A partir de ese momento el emperador es el único órgano importante del Estado. En este periodo pierde toda influencia la figura del Senado y del Cónsul, ya que son considerados únicamente como servidores del emperador.

En cada uno de los reinos integrados poco después de la caída del Imperio romano se manifestaba una tendencia a la expansión. La idea de la realización futura del Imperio como reintegración de la unidad política no se pierde durante este periodo.

Durante la Edad Media, la tierra representaba la mayor riqueza. Los medios de cultivo no permitían una explotación amplia y en términos generales la productividad era baja.

Durante este periodo la población permanece prácticamente estancada y el movimiento demográfico es mínimo; no hay crecimiento; por el contrario, a veces disminuye por la escasez y las enfermedades.

La organización social durante este periodo marca la transición de la esclavitud a la servidumbre, lo que no significa que aquella hubiera desaparecido, pero se establece la premisa en la que el individuo dejaba de ser una cosa, un bien mueble, y se convertía en una especie de accesorio de la tierra, ya que estaba obligado a permanecer en ella como siervo.

La siguiente capa social era la de los campesinos libres, que tenían una parcela propia; en la parte superior de la estructura se ubicaba la aristocracia terrateniente, tanto laica como eclesiástica.

Un elemento que interviene decisivamente en el modo como va delineándose la estructura política del Estado nacional son Las Asambleas. Durante la Edad Media, en las pequeñas poblaciones se realizaban asambleas populares para tratar los asuntos públicos; en la misma época surgen los consejos feudales encargados de la impartición de justicia.

INGLATERRA

Cabe destacar que la influencia de las organizaciones griega y romana han sido muy importantes para el desarrollo y organización de Estados posteriores.

Al norte de Francia, ocupando las dos grandes islas que quedan al otro lado del Canal de la Mancha, esta Inglaterra. Durante el siglo XVIII había logrado duplicar su población (alrededor de 11,000.000 de habitantes).

En Inglaterra, en el siglo XVII, el gobierno inglés se integraba con el Rey y el Parlamento, este último estaba conformado por dos cámaras, la de los Lores y la de los Comunes. En la primera participaban los nobles, en tanto que en la de los Comunes se constituía con representantes electos entre los miembros de la burguesía nacional.

Inglaterra representaba en esta época el principal rival de Francia y desde fines del siglo XVII estos dos países habían tenido una serie de guerras.

El gobierno de Inglaterra era una excepción al absolutismo que predominaba en el resto de Europa, ya que durante el siglo XVII el poderío de los reyes fue limitado por el Parlamento. Este cuerpo existía desde el siglo XIII y pretendía representar a la nación, pero en esta época en realidad representaba solamente a los nobles terratenientes y la clase mercantil rica de las ciudades.

Las luchas entre el monarca y el Parlamento fueron frecuentes, en ellas el Rey trataba de imponer su autoridad para lograr gobernar de manera absoluta, en tanto que el Parlamento buscaba conseguir mayor participación y autoridad en la política y la administración del Estado. Los enfrentamientos involucraron una serie de factores de carácter político, religioso, económico y social, los cuales no fueron resueltos en un sólo momento, sino a través de importantes acontecimientos en un periodo de más de un siglo, después del cual en Inglaterra se pudo establecer por primera vez el gobierno parlamentario que más tarde fue adoptado por otras naciones en el siglo XIX.

Durante la dinastía de los Estuardos que gobernaron Inglaterra de 1603 a 1714, se dieron los mayores enfrentamientos con el Parlamento, al final de los cuales este órgano de gobierno se consolidó y fortaleció hasta convertirse en la institución más importante del reino inglés.

En 1688 se produjo una revolución en contra del Rey Jacobo II, en tanto que al año siguiente se daba a conocer la declaración de derechos, en los que se establecían mayores limitaciones al poder real a cambio de nuevas facultades al Parlamento, además, éste quedó facultado para reunirse con mayor frecuencia. A partir de este momento los monarcas ingleses se vieron sujetos a una serie de restricciones, a diferencia del Parlamento que a su vez se consolidó como el más importante órgano político de Inglaterra.

Ya para el siglo XVIII, en la época de la dinastía Hannover, se estableció en Inglaterra el gobierno del gabinete, que consistió en la designación de un primer ministro al que se respaldó con un consejo de ministros para que se encargaran de los asuntos de gobierno.

Los miembros del gabinete asumían el cargo por decisión y elección del Parlamento y tenían que responder ante ese organismo respecto de sus actividades. Este sistema de gobierno intentó ser impuesto en diversos Estados de Europa, en algunos se logró, pero en otros fracasó, de todas maneras, el Parlamento en Inglaterra fue factor de gran importancia para la consolidación de ese país como potencia europea.

ESTADOS UNIDOS

En los Estados Unidos, la colonización inglesa se dirigió preferentemente hacia la parte norte del continente, y a diferencia de la colonización española que se preocupó por someter grandes extensiones de tierras ocupadas por importantes núcleos indígenas, los sajones se instalaron en pequeños territorios costeros.

La mayoría de los primeros colonos que llegaron al Continente Americano, dejaron su patria deseosos de practicar libremente sus creencias religiosas; estaban dispuestos a no doblegarse ante ninguna autoridad que quisiera desviar el curso de sus ideas; trajeron consigo ideas de justicia,

gobierno local y libertades civiles que influyen notablemente en el carácter de las instituciones de la nueva nación.

La colonización inglesa no fue uniforme, ya que desde el punto de vista económico, político y social, se implantaron fórmulas distintas. Tanto es así, que para mediados del siglo XVIII, pocos años antes del estallido de la guerra de independencia, las trece colonias inglesas representaban un verdadero mosaico en cuanto a organización política, a sus formas de trabajo y a sus prácticas religiosas.

Entre estas colonias había marcadas diferencias en el aspecto social, político y económico. Las de Nueva Inglaterra, pobladas por puritanos y elementos de sectas protestantes análogas, constituían una sociedad de pequeños agricultores, artesanos y comerciantes, sin clases aristócratas. El centro de la faja marítima permitió el desarrollo del comercio; así, Nueva York vino a ser la población donde mucha gente se enriqueció en el tráfico comercial con las Antillas. En el sur prodominaba la aristocracia de los plantadores o grandes propietarios, dueños de extensos terrenos trabajados por la mano de obra de los esclavos negros traídos de Africa.

Las colonias del norte habían logrado un rápido desarrollo gracias a la creación de industrias y a un generoso sistema de intercambio con las otras colonias; las del sur habían establecido un régimen basado en el trabajo de grandes extensiones de tierra, que eran cultivadas por jornaleros y esclavos; en tanto que las colonias centrales mostraban rasgos de una y de otras.

El régimen político en las colonias era muy variable. Como no formaban una sola nación, vivían independientes entre sí, tenían sus propias leyes y eran gobernadas por personas enviadas por el rey en su representación. Sólo en las colonias del norte se elegía libremente a los gobernantes.

En el aspecto político es conveniente advertir, que si bien , casi todas las colonias estaban organizadas de la misma manera , es decir, contaban con un gobernador, un consejo nombrado por el Rey y un grupo legislativo elegido por el pueblo, en algunas de ellas, esas cámaras legislativas llamadas *Meeting Houses*, daban acceso a todos los ciudadanos a fin de que eligieran a sus representantes, además de que sus disposiciones eran aceptadas por todos.

FRANCIA

Por lo que respecta a Francia, el régimen capitalista responsable del desarrollo de la burguesía, se había iniciado desde finales del siglo XVIII; además de ser uno de los capitalismo más avanzados, no obstante que se expresaba en el marco de una sociedad que conservaba en gran parte de su estructura, características feudales, por esta razón principalmente oponía serios obstáculos al progreso de las actividades propias de la burguesía, como la industria y el comercio, con lo cual pretendía frenar las formas capitalistas de producción provocando el encarecimiento de las mercancías y el aumento en la miseria popular.

A finales del siglo XVIII la estructura social de Francia conservaba características predominantemente aristocráticas, aunque el grueso de la población no pertenecía a ese nivel, además de asentar su permanencia en la posesión de tierras, considerándola como la única forma de riqueza social.

A nivel de Estado nacional, surge como antecedente de las modernas asambleas, Los Estados Generales. Esto con posterioridad a la aparición del parlamento en Inglaterra.

La división de la población en Francia se constituía por los denominados "tres estados": el clero, la nobleza y el estado llano. La palabra *estado* se refería a la circunstancia o situación de los miembros que integraban cada uno de los que se podrían llamar "sectores sociales".

Los Estados Generales se constituirían con la reunión de los representantes de los tres estados.

Tomando en consideración las referencias históricas sobre diversos Estados, es importante señalar que de una u otra forma estas organizaciones políticas han influido de manera directa en la conformación del Estado Mexicano, ya que es a partir de las formas, los modelos ya establecidos y su funcionamiento, que se ha adoptado en ocasiones de manera idéntica la estructura de otros Estados.

Concepto de Estado

Por lo que respecta al concepto de Estado, Platón en su libro "La República" hace una concepción puramente ideal del Estado, ya que considera que es un organismo equiparable al hombre, además de que existe entre él y el hombre una relación armónica.

Establece que así como en el ser humano existe una razón que es la que domina, un ánimo que obra y sentidos que obedecen, así también en el Estado hay tres distintos elementos equiparables a aquellos, de tal forma que se tiene una clase dominante que es la de los sabios, otra defensora de la sociedad, la clase de los guerreros; y una tercera destinada a abastecer y obedecer a las dos primeras, la de los agricultores y artesanos.

Para Platón el Estado es un todo que comprende y unifica a todas las manifestaciones de la vida de los individuos. Su poder y autoridad son ilimitados, como ilimitada es su competencia para promover la felicidad de todos.

Para el perfecto funcionamiento del Estado, entre cada grupo debe de existir una perfecta armonía, de tal manera que su actuación recíproca e interdependiente sea el medio para la

convivencia social y el logro de la felicidad común, por tal motivo, los mejores hombre deben de dirigir los destinos de la comunidad, tanto por sus cualidades intelectuales como la sabiduría, el valor, la templanza y la justicia.

Para Platón la democracia es un régimen de libertad e igualdad, pero propensa al desorden y la anarquía que fatalmente provocan la tiranía.

Asimismo, Aristóteles dijo en su libro "La Política" , que el hombre es un ente social por naturaleza y que por lo tanto se dirige hacia un fin, o sea, se agrupa con sus iguales; descubre que la esencia del Estado no radica en algo extrahumano o sobrehumano, sino precisamente en la naturaleza humana misma.

El Estado es para Aristóteles una alianza o asociación, pero no una alianza transitoria hecha entre individuos con el propósito de realizar un fin particular, predeterminado, sino una alianza necesaria, temporalmente estable, una unión orgánica perfecta, cuyo fin es la virtud y la felicidad de todos los hombres.

Al considerar a la vida humana como un movimiento incesante, como un constante devenir en función de finalidades, Aristóteles, sin perder de vista la objetividad de una realidad empírica, la correlaciona con una idea, es decir, la vincula con una forma estructural, orgánica y unitaria que permanece idéntica a través del tiempo, de tal forma que el Estado debe estar pues, constituido de tal manera que no tenga necesidad de alguna otra comunidad que lo complemente.

Esta concepción se basa únicamente en las condiciones de autosuficiencia, ya que descarta de manera absoluta las condiciones mutuas de igualdad o subordinación en que pueden encontrarse políticamente dos Estados.

Según Aristóteles, el Estado como la síntesis social suprema, será el encargado de regular mediante leyes toda la vida de relación del hombre. Aristóteles conserva las denominadas instituciones intermedias, admitiéndolas como organizaciones necesarias para una convivencia humana ordenada.

En ese orden de ideas, Aristóteles reconoce la existencia de un primer agregado, *la familia*, constituido por el hombre, la mujer, los hijos y los siervos, este elemento lo considera como irreductible en el contexto social al mismo tiempo que perpetuo. Existe otro agregado mayor, *la aldea* que se organiza y asienta sobre el conglomerado de familias, el último la ciudad (*POLIS*) que posee autarquía y que comprende y unifica a los grupos anteriores.

El Renacimiento se caracterizó por el humanismo. En la Edad Media, las concepciones ideológicas y la vida misma giraban en torno a la idea de Dios. El Renacimiento revalorizó la razón humana y la colocó como centro del Universo; asimismo, la reforma protestante debilitó la unidad religiosa y de directriz espiritual que representó hasta ese momento la Iglesia Católica.

A fines de la Edad Media se lucha para lograr la unidad del Estado, superando la disgregación existente en el feudalismo.

En Italia, con el Renacimiento, surgió la concepción del Estado moderno. El pensamiento de Maquiavelo resalta sin duda, muchos aspectos de la sociedad política antigua.

En "El Príncipe", Maquiavelo examinó las causas de la grandeza y decadencia de los Estados y, en atención a ellas, propuso una serie de medidas y consejos que seguir por los gobernantes para la conservación y fomento de su poder.

En su obra se encuentra una serie de reflexiones relacionadas con el aumento y la consolidación de la autoridad en la persona del gobernante.

Tomás Hobbes, al realizar su estudio relacionado con el Estado, se apoya en el análisis que hace de la naturaleza humana. El hombre tiene la atracción de dominar por la fuerza a sus semejantes, de sujetarlos a sus exigencias, sin que ello impida al débil privar de la vida al más fuerte.

Hobbes deduce, que como en la anarquía y en el caos es imposible vivir, los hombres tienen la necesidad imperiosa e ineludible de unirse, de formar una comunidad, que es el Estado, para que dentro de ella, la vida social pueda ser factible y se desarrolle sin violencias, disturbios y luchas que la destruirían. La urgencia de formar al Estado obedece en su pensamiento, al designio del hombre para establecer la paz entre sus semejantes ante "... el temor a la muerte y el deseo de las cosas que son necesarios para una vida confortable, y la esperanza de obtenerlas por medio del trabajo."³

Como puede apreciarse, para Hobbes el origen del Estado implica un pacto entre los hombres, además de reconocer como causa un Estado de guerra o fuerza primitiva, y como móvil el deseo, la aspiración para eliminarlo y sustituirlo por un Estado de orden coactivo.

Más que una teoría sobre el Estado, el pensamiento de Montesquieu, en general, y en el terreno político, se enfoca hacia una concepción sobre el gobierno y sus sistemas.

³ Citado por Burgoa Orihuela, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, 9a ed., México, 1992, p 200.

Montesquieu no se preocupa por dilucidar el origen de la sociedad humana, pues lo estima como un organismo natural, es decir, existe y es real.

Los temas jurídicos, políticos y filosóficos en torno a los cuales estudia Montesquieu, consisten en la definición de la Ley y de la Justicia, en las formas de gobierno y el equilibrio entre los poderes del Estado.

Para él, la ley, de la que emana todo derecho es "... una relación de convivencia que se encuentra realmente entre dos objetos..."⁴, y en esta relación descubre la justicia, cuya consecución debe ser la aspiración suprema del género humano.

El punto más importante en el pensamiento de Montesquieu y en relación con el cual acentuó su fama en el mundo de las ideas político-jurídicas de la humanidad, es el concerniente a la separación de poderes que trata en su obra "Del espíritu de las Leyes". La base de esta separación y la finalidad que la justifica es la preservación de la libertad del hombre dentro de la comunidad política, independientemente del régimen de gobierno en que ésta se constituya.

Para Rousseau, la sociedad civil nace de un pacto o contrato entre los hombres. Esta idea no implica que históricamente haya existido ese pacto o contrato, sino que expresa la hipótesis o el supuesto teórico del que deriva su doctrina.

El hombre, afirma, vivía en un principio en un estado de naturaleza, sin que en él su actividad estuviese limitada heterónomamente, pues gozaba sin restricción de su libertad natural.

⁴ Citado por Burgoa Orihuela, Ignacio, Op. Cit., p 203.

Contrariamente a lo que sostenía Hobbes, Rousseau afirma que en tal caso, las relaciones entre los seres humanos, exentos de toda compulsión, se entablan espontáneamente, sin contienda ni luchas, ya que todos ellos estaban colocados en una situación de igualdad que generaba la armonía, obedeciendo el orden natural de las cosas según fue dispuesto por Dios.

Tomando en consideración lo antes expuesto, cabe mencionar que algunos autores han concebido al Estado a partir de los elementos que lo conforman, esto trae consigo una limitación al establecer como Estado solamente a aquel que cuenta con tales elementos, aunque puedan existir Estados que no necesariamente cuentan con ellos.

Así podemos definir al Estado como un ente jurídico político de naturaleza abstracta dotado de poder, que tiene como finalidad la satisfacción de necesidades de carácter colectivo, que no pueden ser satisfechas por los individuos de manera aislada; lo cual realiza al brindar seguridad jurídica al grupo y aplicando la justicia, lo que trae como consecuencia la satisfacción del bien común.

Elementos del Estado

En relación con los elementos del Estado, García Máynez expresa, "...que son tres los elementos de la organización estatal: la población, el territorio y el poder."⁵

Por otra parte, afirma que el territorio y la población son los ámbitos personal y espacial de validez del orden jurídico, mientras que el poder se manifiesta a través de una serie de normas abstractas y generales.

⁵ García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, 43a. ed., México, 1992, p 98.

En opinión de Francisco Porrúa Pérez, los elementos del Estado se dividen en anteriores o previos y determinantes o constitutivos.

Los elementos anteriores son el elemento humano y el territorio delimitado, mientras que los elementos determinantes son el poder político, el orden jurídico y una finalidad que consiste en el bien jurídico temporal.

El Territorio

Se concibe al territorio como la parte del espacio en donde un Estado ejerce su poder. La significación del territorio se manifiesta en dos formas distintas, en una forma negativa y en una forma positiva.

La forma negativa representa la negativa de que otro poder extraño ejerza su autoridad en ese territorio, mientras que la forma positiva señala que todas las personas que se encuentren en ese territorio, se encuentran sometidas al poder estatal.

La Población

Todos los ciudadanos, hombres y mujeres, que pertenecen a un Estado componen lo que se denomina como población.

De tal forma, que la población puede desempeñar un doble papel, ya que se puede considerar como objeto o como sujeto de la actividad estatal.

Como objeto, la población se vislumbra como un conglomerado de elementos subordinados; como sujetos, los individuos aparecen como integrantes de la comunidad política, en un plano de coordinación.

El Poder

Se concibe el poder como una voluntad para dirigir a la sociedad, de tal forma, este poder puede ser de tipo coactivo o no coactivo.

El poder no coactivo está en condiciones de dictar determinadas normas a los miembros del grupo, pero no se puede asegurar dicho cumplimiento por sí mismo. Cuando una organización carece de poder coactivo, los individuos que la forman tienen la libertad de separarse de ella en el momento en que lo decidan, un ejemplo lo es la Iglesia Católica.

El poder coactivo implica que los mandatos que se expidan pueden ser impuestos aun en contra de la voluntad del gobernado.

Cabe señalar que el Poder Estatal es único e indivisible, independientemente del número de órganos que lo ejerzan.

La Soberanía

Para algunos autores, la soberanía es un atributo esencial del poder político. Dicho concepto puede ser caracterizado tanto negativamente como en forma positiva. En forma negativa implica la negación de cualquier poder superior al Estado.

El Gobierno

Este concepto presenta varias acepciones. Desde un punto de vista orgánico entraña el conjunto de actividades del Estado, entendiéndose entre ellas no sólo a las administrativas sino también a las legislativas y judiciales.

El gobierno como acción y efecto de la conducción política agrupa al conjunto de órganos que realizan los fines del Estado y que tales fines conciernen de igual modo a todo el pueblo.

1.2.-La Actividad Financiera del Estado

El Estado como manifestación superior de la organización social, tiene un conjunto de fines que le dan precisamente su justificación como ente político.

Es a través de la función ejecutiva que el Estado desarrolla una actividad que se dirige a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales.

La actividad financiera del Estado ha sido definida como la "... actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines."⁶

La actividad financiera del Estado abarca tres momentos o etapas fundamentales:

⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero, Porrúa, 16a ed., México, 1990, p 5.

A) El momento de la obtención de ingresos, los cuales pueden llegar al Estado, tanto por instituciones de derecho privado, como por instituciones de derecho público, o por la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

B) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

C) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de muy diversas actividades.

La mayoría de los tratadistas hacen una clasificación de las necesidades para estudiar cuáles son las que el Estado satisface o debe satisfacer. Las necesidades individuales integran la primera categoría y son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, mientras que las necesidades colectivas son aquellas que afectan al grupo o sociedad y su relación con el Estado.

El desempeño de las funciones gubernamentales requiere de recursos económicos, en sí escasos, que tienen que ser extraídos del consumo y la inversión privados para sujetarlos en su monto y distribución a decisiones colectivas, más que a los deseos individuales.

1.3.- La Administración Pública

Para algunos autores, la administración pública se visualiza desde dos perspectivas, una objetiva y otra subjetiva.

De tal forma que una perspectiva objetiva consistiría en una acción o conjunto de actividades para un fin, mientras que en la subjetiva implica una estructura orgánica, es decir, un ente o pluralidad de entes a los cuales se les atribuye la función de administrador.

Acosta Romero define a la Administración Pública desde un punto de vista jurídico determinando que "Es la parte de los órganos del Estado que dependen directa o indirectamente del Poder Ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (Legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente; siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con elementos personales, elementos patrimoniales, estructura jurídica y procedimientos técnicos."⁷

En su acepción amplia la administración pública "... es el conjunto de operaciones encaminadas a cumplir o hacer cumplir la política pública, la voluntad de un gobierno tal y como ésta es expresada por las autoridades competentes."⁸

La administración es pública porque comprende las actividades de una sociedad sujeta a la dirección política, las cuales son ejecutadas por las instituciones gubernamentales. Es administración, porque enlaza la coordinación de esfuerzos y recursos, mediante los procesos administrativos básicos de planeación, organización, dirección, control y manejo de personal.

Asimismo, la administración pública incluye la selección de los métodos más convenientes para la prestación de los servicios públicos y hacer cumplir las leyes; la dirección y supervisión de las labores necesarias para llevar a la práctica la política pública; la realización de las tareas rutinarias; y la solución de las disputas y demandas que origina el cumplimiento de estas funciones.

⁷ Acosta Romero, Miguel, Teoría General de Derecho Administrativo, 12 Porrua ed., México, 1990, p.108.

⁸ Diccionario de Política y Administración Pública, Op. Cit., p 47.

La administración pública es tan antigua como el gobierno. Todos los sistemas políticos se han visto precisados a utilizar estructuras administrativas extensas y complejas para perpetuarse y hacer frente a los problemas de su época.

En los países en vías de desarrollo, la administración pública es el principal instrumento, a veces el único, para promover el cambio social hacia la integración nacional y el bienestar económico de la población.

La naturaleza política de la administración pública le confiere aspectos que la diferencian de la administración del sector privado en algunas características básicas: los objetivos son establecidos, con frecuencia, por otros elementos del sistema político fuera del control de los administradores; sus operaciones no se rigen por las leyes del mercado, ni dependen de sus resultados en pérdidas o ganancias.

Asimismo, la diferenciación de la administración privada, la orientación hacia la colectividad, la gran escala de sus actividades, la posibilidad del uso de la coacción legítima, como máximo representante del interés público; y la magnitud de la repercusión de sus decisiones en la vida nacional.

También su naturaleza pública le confiere un carácter distinto, pues la obliga a la discusión abierta y a la difusión de los motivos que la animan, ante los grupos interesados y la opinión pública.

En suma, la administración pública difiere de la privada en sus aspectos normativos y ambientales, más que en las cuestiones técnicas, estructurales y metodológicas.

BUROCRACIA

La forma de organización burocrática es un rasgo reciente de la administración pública. En tiempos pasados la administración gubernamental era manejada sobre bases no racionales tales como el carisma y la tradición.

Con el surgimiento del Estado Moderno, se da una tendencia a establecer una administración impersonal, en la cual se establecen jerarquías y áreas de competencia definida; además de utilizar personal seleccionado y remunerado conforme a sus cualidades técnicas, a la vez que otorga la posibilidad de hacer carrera al servicio del gobierno.

En la actualidad, la mayoría de las soluciones a los problemas contemporáneos implica, necesariamente, la acción gubernamental. La superioridad de la administración pública- en poder, recursos, organización y competencia profesional-, frente a todas las instituciones, le han permitido asumir más y más funciones.

De tal forma, aún las funciones tradicionales de la administración pública han sufrido cambios cualitativos:

-Las relaciones internacionales han multiplicado el número de contactos y tipos de intercambios entre los países.

-Las funciones de mantenimiento de la Ley y el orden se han modificado conforme a las nuevas condiciones de movilidad, urbanismo y relaciones de la sociedad industrial.

-La construcción de obras- de comunicación, irrigación, desagüe-, supera en dimensión, tecnificación y periodicidad todo lo realizado anteriormente.

-La tributación ha sufrido un cambio radical para contemplar distintas fuentes y discriminar diversos causantes.

-La protección de indefensos, antes de carácter humanitario, se ha reconocido como un derecho para sectores cada vez más amplios.

ESTRUCTURA

La administración pública se ubica, predominantemente dentro de las funciones del Poder Ejecutivo.

De tal forma, el presidente se encuentra rodeado de la siguiente manera:

- Gabinete.- Integrado por secretarios y jefes de departamento, responsables de la orientación política y de la administración de las actividades gubernamentales.
- Organismos descentralizados, empresas paraestatales y fideicomisos públicos.
- Consejeros personales y agentes de coordinación.
- Consejos o comisiones en los cuales participan los intereses afectados.

PERSONAL

Generalmente, el personal público se clasifica en tres grandes tipos:

- Altos ejecutivos (Secretarios, subsecretarios, directores).- Con permanencia temporal en el puesto y nombramiento con base en la afiliación política.
- Servicio civil.
- Empleados públicos.

Históricamente, los puestos públicos se han ocupado a través de 3 sistemas diferentes:

* El patrocinio del monarca o del parlamento, que degeneró en venalidad, corrupción y nepotismo.

* El botín.- Que se apoyaba en el derecho de todo ciudadano a participar en las tareas del gobierno, lo que provocó inestabilidad, ineficiencia y corrupción.

* Servicio Civil.- Que enfatiza el mérito propio como el principal elemento para realizar una carrera al servicio del Estado y que supone estabilidad y profesionalización en las tareas gubernamentales.

CONTROL

La dimensión, complejidad y dispersión de la administración pública, así como la estructura burocrática, dificultan el control de las actividades administrativas. No obstante, existe una gran variedad de medios a través de los cuales se pretende mantener las operaciones del sector público dentro de los límites señalados y restringir la discrecionalidad de los funcionarios.

De tal forma, existen controles de carácter:

A) Políticos.- Tratan de evitar la usurpación del poder.

B) Legales.- A través de los cuales se definen los límites de la actividad administrativa.

C) Judiciales.- Capaces de detener o modificar la acción administrativa basada en justificar interpretaciones equivocadas o en violaciones de las leyes.

D) Públicos.- Se manifiesta en la medida que la comunidad influye sobre la burocracia a través de los grupos de presión.

E) Internos y Autocontroles.- Los primeros son el resultado de la competencia interna entre distintas dependencias y funcionarios, la cual conduce a un ajuste y vigilancia mutua; la segunda, constituye el dominio del comportamiento, de la ética profesional, de las normas de grupo y convicciones personales.

Desde el punto de vista de quien ejerce el control, pueden establecerse los siguientes tipos:

- Control del Ejecutivo.
- Control del Legislativo.
- Control del Judicial.

1.4.- La Potestad Financiera y la Potestad Tributaria

Es necesario establecer, por principio de cuentas que al hablar de Potestad Financiera y Potestad Tributaria es pertinente hacer una reflexión sobre el tema del Poder.

Se puede afirmar que en ocasiones se ha llegado a considerar al Poder como un sinónimo de fuerza, esto en el sentido de que a mayor fuerza, llámese política, económica, o de otra índole se tiene, mayor será el Poder de que se disponga para hacer u obtener determinado fin.

Dentro de una perspectiva filosófica, el Poder se puede traducir como una capacidad de influencia en la esfera jurídica de una conducta ajena.

De tal manera, el Estado como ente jurídico político, está dotado de Poder, es decir , tiene la capacidad para influir en la esfera jurídica de los individuos que lo integran.

Por otro lado, al hablar sobre la Actividad Financiera del Estado, se presupone la existencia de un Poder Financiero del Estado, que podría definirse tomando como referencia los tres momentos que integran la actividad financiera del Estado, consistentes en obtener, administrar y erogar recursos, entendiendo al Poder como un todo indivisible, y al Estado en su naturaleza abstracta.

Algunos autores señalan que el Poder Financiero es: " La expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también puede realizar egresos o gastos, es decir, refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y gastos".⁹

El término Poder Financiero es ilimitado en un aspecto teórico y anterior a la Ley, mientras que las potestades vienen limitadas y circunscritas precisamente por la Ley.

Ahora bien, a partir de la concepción del poder como un todo indivisible, es necesario establecer que el Poder Financiero se ejerce atendiendo a la etapa o momento de la actividad financiera del Estado en que se presente dicho poder, de tal manera que se tiene un Poder Tributario, un Poder Patrimonial y un Poder Presupuestal, en relación con la obtención, administración y erogación de recursos.

De tal forma, el Poder Tributario tiene un carácter inherente al Estado, pues por la naturaleza misma del Estado tiene encomendadas tareas y fines que son necesarios cumplir y por lo tanto, tiene la facultad para allegarse los recursos que le sean necesarios para cumplir con esas tareas.

En relación con esta facultad que el Estado tiene para imponer a los gobernados la obligación de aportar una parte de sus riquezas para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, el Poder Tributario se traduce en la facultad para imponer o crear tributos en su carácter de ente soberano.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p 209.

El Estado ha ejercido su Poder Tributario al obligar a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones o impuestos, y como menciona el maestro De la Garza "Los tributos e impuestos son palabras que denotan por si mismas una situación de superioridad o soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una connotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen para que el Estado pueda realizar sus tareas".¹⁰

Algunos autores señalan como características del Poder Tributario los elementos de abstracción, permanencia, irrenunciabilidad y el carácter indelegable de dicho poder.

La abstracción corresponde a la naturaleza misma del Estado como ente, el carácter permanente está vinculado a la existencia del Estado mismo, el elemento irrenunciable significa que el Estado no puede desprenderse de ese atributo ya que se ha afirmado que sin ese Poder Tributario el Estado no podría vivir; el aspecto indelegable de dicho poder significaría el transferir dicho poder a un tercero de manera transitoria.

Ahora bien, si el poder representa una facultad o capacidad para hacer algo o para influir en alguien para que realice determinado acto, existe también el término *potestad* que se traduce en una facultad, pero que a diferencia del poder, la potestad de traduciría en una facultad de mando, es decir, es la vía por medio de la cual el poder como unidad puede ser ejercido.

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p 209.

En los Estado modernos que guían su vida y desarrollo de acuerdo a los preceptos establecidos en sus constituciones y en relación al sistema de división del ejercicio del poder, la Potestad Financiera es asignada al Poder Legislativo, el cual la ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan que hechos o situaciones serán los que el producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones, así como los fundamentos para administración de sus recursos y la erogación de los mismos.

Así podríamos establecer que la Potestad Tributaria es una facultad para imponer tributos mediante Ley atendiendo a la función legislativa del Estado realizada por el Congreso de la Unión, que es el encargado de crear las Leyes.

Esta potestad queda de manifiesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al preceptuar la obligación de contribuir a los gastos públicos.

En un tercer nivel se encuentra la Competencia Tributaria, que se entiende como un conjunto de atribuciones concedidas a un órgano o persona para poder recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador.

Estas atribuciones corresponden al Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual determinará y en su caso comprobará cuando se ha producido la realización de los hechos generadores de la contribución, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran apegadas a lo estipulado por la Ley.

1.5.- La Sociedad y sus Obligaciones Constitucionales

La población de un Estado se compone de diferentes grupos colocados en distintas situaciones económicas y que en la vida social desempeñan diversas actividades.

La sociedad no es un todo homogéneo o monolítico, sino que implica un conglomerado que se caracteriza por la heterogeneidad de sus elementos integrantes.

Es necesario hacer una reflexión acerca de la sociedad como elemento integral del Estado y sus obligaciones que tiene respecto con dicho ente.

Rousseau sostenía la tesis de que la sociedad y el Estado celebraban un acuerdo de voluntades o contrato de orden social denominado como 'Pacto Social, en virtud del cual se crean y transmiten derechos y obligaciones.

Dicho de otra forma, los ciudadanos por su propia voluntad, se obligan a transmitir su derecho a autodeterminarse, a un ente capaz de gobernar y dirigir a dichos ciudadanos, este ente, a su vez, se obliga a proteger y tutelar todos los derechos que esa sociedad le exija, así como a procurar la vida en armonía de los gobernados y el bien común.

De acuerdo a la naturaleza de dicho contrato, los derechos y obligaciones que de él surgen, se encuentran en un nivel de importancia sobre el cual el incumplimiento de las obligaciones o la afectación de los derechos pone en peligro la existencia armónica del Estado y la sociedad.

Así, en la esfera del derecho privado, la obligación se traduce en un vínculo entre dos personas para estar en la posibilidad, una de exigir el cumplimiento de una obligación que se traduce en un dar, hacer o no hacer, y otra de ejecutar la obligación.

De esta manera, la obligación de carácter público derivada del contrato social, puede traducirse en preceptos generales, abstractos e impersonales que requieren para su cumplimiento la realización de ciertos actos, tanto por la sociedad como por el Estado, así como la abstención de conductas y como se verá más adelante, en una obligación de dar.

El maestro Gabino Fraga ha establecido que: "...la obligación pública ha de entenderse el deber impuesto a los particulares por la Ley o por un acto especial de la autoridad, de ejecutar determinadas prestaciones (positivas o negativas). De la misma manera que entre las atribuciones del Estado se encuentra la de satisfacer ciertos intereses individuales, cuyo reconocimiento obliga a otorgarles el poder de exigir la prestación correspondiente, lo cual da origen al derecho público subjetivo, el cumplimiento de las atribuciones exige una cooperación específica de los particulares, que se impone unilateralmente a éstos, originándose para ellos una obligación especial".¹¹

Algunos autores clasifican la obligación pública en relación con su cumplimiento, en obligaciones de policía, obligaciones cívicas y de orden administrativo y obligaciones políticas.

Las obligaciones de policía implican una restricción o limitación a las libertades individuales y coordinan entre sí, para hacer posible la vida en sociedad, mediante reglamentaciones de los derechos de los individuos.

Las obligaciones políticas son aquellas que vinculan a los individuos con el Estado y que se traducen en la inscripción del padrón electoral, votar en las elecciones populares y desempeñar cargos de elección popular.

¹¹ Fraga, Gabino, Op. Cit., p 426.

Las obligaciones cívicas son aquellas que se encuentran establecidas en el artículo 31 de la Constitución Política y que consisten en :

- 1.- Obligación de hacer que los hijos o pupilos asistan a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria y secundaria.
- 2.- Obligación de asistir para recibir instrucción cívica y militar.
- 3.- Obligación de alistarse y servir en la Guardia Nacional.
- 4.- Obligación de dar, en el aspecto de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipio.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que son obligaciones de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicho precepto comprende los siguientes elementos:

- A.- El contribuir constituye una obligación de derecho público.
- B.- Se establece a la Federación, D.F., Estados y Municipios como titulares del derecho subjetivo en materia de tributos.
- C.- La contribución debe ser proporcional y equitativa.
- D.- La contribución debe ser establecida en Ley.
- E.- La contribución debe establecerse para cubrir los gastos públicos.

Esta obligación se traduce en la obligación de pagar impuestos y entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades de dinero, a efecto de que se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos. Se trata pues, de una obligación de dar, que por lo general se realiza a través de la entrega de dinero en concepto de contribuciones al Estado, de tal forma que el Estado puede obtener por dos medios diferentes los recursos pecuniarios indispensables para su sostenimiento: ya sea

mediante un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilateral del Poder Público, obligatorio para los particulares.

La fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter, es la Ley. Este principio, que se conoce con el nombre de "Legalidad Tributaria", está estipulado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución y corroborado por la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 del Código Político, ya que la fijación y el cobro de un impuesto en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado.

Por otro lado el concepto de equidad significa igualdad, pero esta igualdad debe tomarse en su sentido jurídico como tratamiento desigual para los desiguales e igual para los iguales de un país.

Si al afirmar que la población de un Estado se compone de diferentes clases o grupos colocados en diferentes situaciones económicas, entonces, la Ley deberá tratarlos en función de la determinada situación a que pertenecen.

Por consiguiente, todos los sujetos individualizados que se encuentren en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, circunstancia que denota la igualdad jurídica o equidad.

Por otra parte, si la equidad entraña la igualdad cualitativa en relación con una característica específica dentro de una situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentran.

Expresado de otra forma, si todos los sujetos que se encuentran comprendidos en una cierta situación jurídica establecida y regulada por la Ley deben contribuir para los gastos públicos por el sólo hecho que implica esta comprensión (equidad), no todos ellos deben hacer aportaciones pecuniarias cuantitativamente iguales, sino en atención a su capacidad contributiva (proporcionalidad), que se determina con el capital o la renta que son las principales fuentes del impuesto.

De este modo, la proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta), deben pagar más impuesto.

La obligación contributiva, tiene como finalidad que todo gobernado mediante su cumplimiento, coopere económicamente a la cobertura de los gastos públicos. Dicho de otra forma, el impuesto se legitima constitucionalmente si se aplica o destina a sufragar dicho gasto.

Por gastos públicos se entienden aquellos que se crogan para satisfacer las funciones y servicios públicos.

1.6.- Las Contribuciones

El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables.

Los ingresos del Estado se originan normalmente por los impuestos que decreta, por los derechos, los productos y aprovechamientos que obtiene por sus actividades, y excepcionalmente por los financiamientos que contrata dentro o fuera del país.

Ingreso público es el dinero que recibe el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad.

Los ingresos se dividen en dos grupos:

I.- INGRESOS TRIBUTARIOS.- Comprenden los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y accesorios.

II.- INGRESOS FINANCIEROS.- Comprenden los empréstitos, la emisión de moneda y la emisión de bonos de deuda pública.

Los ingresos tributarios comprenden las obligaciones económicas de contribuir a los gastos públicos; y los ingresos financieros provienen de las diversas fuentes de financiamiento necesarias para complementar las exigencias del presupuesto de egresos.

Otra clasificación de los ingresos públicos es la siguiente:

A.- INGRESOS ORDINARIOS.- Que son aquellos que legalmente percibe el Fisco en forma regular: impuestos, derechos, contribuciones especiales, productos y aprovechamientos.

B.- INGRESOS EXTRAORDINARIOS.- Son aquellos que se perciben cuando existen circunstancias anormales o irregulares que obligan al Estado a determinarlos, como los financiamientos adicionales o la emisión de moneda.

CONCEPTO DE CONTRIBUCION E IMPUESTO

Suele afirmarse que la contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todo lo que contribuye a los gastos públicos.

En tanto que el impuesto, "...es la forma normal como el Estado se prevé de recursos para los gastos públicos..."¹²

Asimismo, una definición más amplia establece que el impuesto, "...es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero), a favor del Estado, y de las autoridades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una Ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria."¹³

El término tributo en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. En la actualidad el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original.

El acto unilateral por medio del que se establece el impuesto, es según el precepto constitucional una Ley, es decir, una Ley en sentido formal, pues la Constitución en los casos en que habla de una Ley se refiere a disposiciones que emanan del Poder Legislativo.

¹² Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 1er. Curso, Porrúa, 16a. ed., México, 1994, p 36.

¹³ Serra Rojas, Andrés, Op. Cit. P 36.

Se ha definido al impuesto como "... la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho de exigir en virtud de sus potestad de imperio..., en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada."¹⁴

En el Código Fiscal de la Federación no se establece una definición de impuesto, sino que se acude a la exclusión al establecer en su artículo 2 fracción I que son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentra en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese artículo; es decir, que no correspondan a un derecho, a una aportación de seguridad social o contribución por mejoras.

PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

Es necesario antes de estudiar los principio de los impuestos, hacer una reflexión respecto de los Principios Generales del Derecho.

En nuestra legislación se establece que en aquellos supuestos en los que no sea posible resolver una situación jurídica de acuerdo con la analogía, debe recurrirse a los principios generales del derecho.

Para algunos tratadistas, principios generales del derecho son los del Derecho Romano, algunos afirman que se trata de los universalmente admitidos por la ciencia, y otros, los identifican con los del Derecho justo o natural.

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p 358.

Cuando se afirma que los principios generales son los del Derecho Natural, quiere decirse que, a falta de disposición formalmente válida, debe el juzgador formular un principio dotado de validez intrínseca, a fin de resolver la cuestión concreta a su conocimiento.

Principios teóricos de los impuestos.

Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones" dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro principios fundamentales de la tributación, y que son:

1° Principio de Justicia.- Este principio se desarrolla en dos subprincipios: el de generalidad y el de uniformidad. El de generalidad correspondería a que paguen impuestos todas aquellas personas comprendidas dentro de los supuestos de la Ley, mientras que el de uniformidad significaría contribuir a los gastos públicos de acuerdo a la capacidad contributiva.

2° Principio de Certidumbre.- Significa que los impuestos a los que está obligado a pagar el contribuyente deben ser fijos y no arbitrarios, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para cualquier otra persona.

3° Principio de Comodidad.- Significa que todo impuesto deberá de recaudarse en la época y en la forma en que conviene su pago al contribuyente.

4° Principio de Economía.- Significa que la recaudación del impuesto debe realizarse con el menor desarrollo de recursos tanto humanos como materiales por parte de la autoridad.

La Suprema Corte de Justicia ha enunciado los principios que deben de regir los impuestos en la siguiente forma:

- El impuesto debe ser cierto.
- El impuesto debe ser justo, en decir, equitativo y proporcional.
- Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo
- Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV establece que los mexicanos contribuirán a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Estos principios establecen que la proporción es la correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, y la equidad significa una igualdad, por otra parte se dice que la equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la Ley.

En relación con los impuestos se han establecido algunas clasificaciones, entre las que estudiaremos las siguientes:

1.- Impuestos reales e impuestos personales.- Son reales aquellos que prescinden de las condiciones personales del contribuyente, en cambio para los personales se toma en cuenta la capacidad tributaria del sujeto.

2.- Impuestos directos e indirectos.- Son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; en cambio son

impuestos indirectos aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.

3.- Impuestos objetivos y subjetivos.- Son objetivos los que no designan con precisión al sujeto pasivo de la relación tributaria y los subjetivos los que si lo precisan.

4.- Impuestos especiales y generales.- Los generales se refieren a una situación económica estimada globalmente y los especiales por el contrario no gravan más que un elemento de la misma

5.- Impuestos sobre la renta, el capital y el consumo.- Los impuestos sobre la renta gravan la riqueza en formación, los impuestos sobre el capital la riqueza ya adquirida por los contribuyentes y los impuestos al consumo gravan el consumo.

6.- Según los sujetos.- Según el sujeto activo, en federales, estatales y municipales.

7.- Según su proporción con la base.- Proporcionales y progresivos.

LOS DERECHOS

El maestro De la Garza ha definido al derecho como "...una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado, prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio."¹⁵

Serra Rojas lo define como "... las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley en pago de un servicio."¹⁶

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco., Op. Cit., p 341.

¹⁶ Serra Rojas, Andrés, Op. Cit., p 14.

El Código Fiscal de la Federación define a los derechos en su artículo 2 fracción IV como las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

El Código Fiscal de la Federación define a las aportaciones de seguridad social, en su artículo 2 fracción II como las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en relación al cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley, en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social otorgados por el Estado.

Cabe mencionar que la seguridad social abarca diversos aspectos que redundan en un mejor desarrollo de los trabajadores, tales como la salud, vivienda, recreación, pensiones y jubilaciones, entre otros.

De tal manera, que la Ley al establecer la obligación a los patrones de proporcionar servicios médicos, vivienda y recreación a sus trabajadores, el Estado los sustituye a ellos para cumplir la obligación fijada, creando instituciones como el IMSS y el INFONAVIT, encaminadas a cumplir tales obligaciones; lo mismo ocurre cuando el Estado actúa como patrón y crea el ISSSTE, el FOVISSSTE y el ISSSFAM.

CONTRIBUCION POR MEJORAS

Emilio Margain define a las contribuciones por mejoras como, "... una contraprestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la

realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica.”¹⁷

De la Garza las define como “... la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.”¹⁸

La inclusión de esta figura tributaria llamada también contribución especial en nuestra legislación, apareció el 31 de Diciembre de 1985 en una reforma al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, así como la aparición de una Ley de Contribución de Mejoras de Infraestructura Hidráulica.

Las obras públicas a que se refiere la Ley son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

Por otra parte, se establecen en el art. 2 del CFF los accesorios de las contribuciones y que son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el 7º párrafo del artículo 21 de dicho ordenamiento.

Los recargos son aquellas cantidades que puede percibir el fisco cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales; asimismo los

¹⁷ Margain Manastou, Emilio, Introducción al Sistema Tributario Mexicano, Porrúa, 11a. ed., México, 1993, p 121.

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p 343.

recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago.

En el CFF; al hablar de sanciones, hay que entenderse que se hace referencia a las multas, ya que los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización son también sanciones. En ese orden de ideas, las multas se aplicarán cuando se infringan las disposiciones fiscales, así como por reincidencia, falsificación de documentos y operaciones, llevar dos o más sistemas contables, destrucción total o parcial de la contabilidad u omisión de retenciones o recaudaciones.

Los gastos de ejecución se originan cuando es necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, estos gastos representan el 2% del crédito fiscal en los casos de que la autoridad proceda a embargo de bienes, remate, o adjudicación de bienes al fisco federal.

La indemnización a que se refiere el párrafo 7º del artículo 21 del C.C.F. es la relacionada con la recepción de cheques que no sean pagados, lo cual dará lugar al cobro de un 20% del valor del cheque.

1.7.- El Gasto Público

Una vez que se ha obtenido el ingreso requerido por el Estado por medio de contribuciones realizadas por los particulares, el poder público debe proceder a su inversión.

En la medida que el sostenimiento de las actividades privadas exige un cálculo de ingresos y una previsión de gastos, el desarrollo de las actividades del Estado, que representa la más vasta de las empresas, requiere con sobrada justificación de tales cálculos y previsiones.

Gabino Fraga expresa que por "...gasto públicos debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad particular".¹⁹

Esta definición ha sido atacada en el sentido de que existen casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales tales como una pensión o una indemnización a un particular.

Se ha establecido que el "...concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación..."²⁰

Formalmente el gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos está formulada la partida.

El presupuesto es el instrumento principal del manejo de la economía nacional, ya que establece, en primer término, la asignación de recursos y, en segundo lugar, como se distribuyen los recursos públicos para el logro de los objetivos gubernamentales.

¹⁹ Fraga, Gabino, Op. Cit., p 326.

²⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., p 142.

Por lo tanto, expresa la ideología dominante y una gran variedad de propósitos, conforme a los compromisos y equilibrios políticos; además de que revela qué sectores tendrán mayores gravámenes o beneficios. Está diseñado para anticipar gastos, revisar resultados pasados, establecer la política de gobierno y fijar responsabilidades.

La Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público establece en su numeral 2 que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan: el Poder Legislativo, el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo.

De la definición de la respectiva Ley podemos deducir que el gasto público es el medio a través del cual se cumplen las funciones administrativas, así como el pago de deudas contraídas por el gobierno federal.

CLASIFICACION DE LOS GASTOS PUBLICOS

El presupuesto es relevante para la administración pública ya que en ocasiones el elemento monetario es el medio más efectivo de planeación, coordinación y control, que cubre el espectro total de los asuntos públicos; asimismo, representa la posibilidad de una reevaluación periódica de los objetivos y metas gubernamentales.

Todo presupuesto debe de tener una clasificación de los gastos públicos, en forma que se simplifique la formulación, ejecución y contabilización de los gastos.

Así, en los presupuestos se utilizan varias clasificaciones, entre las que se encuentran las siguientes:

1.- Clasificación administrativa, por ramos y por instituciones.- De esta manera, se establecen todas y cada una de las instituciones que comprenden el sector público centralizado y paraestatal, así como los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

2.- Clasificación por objeto.- Esta clasificación tiene la finalidad de identificar las cosas que el gobierno compra, tales como servicios personales, compra de bienes para administración, servicios generales, transferencias, adquisición de bienes para fomento y conservación, obras públicas y construcciones, inversiones, erogaciones y cancelaciones de pasivo.

3.- Clasificación económica.- Identifica cada renglón de gastos y de ingresos según su naturaleza económica. Muestra la parte de los gastos que las entidades destinan a sus operaciones corrientes y la parte que destinan a la creación de bienes de capital.

4.- Clasificación por funciones.- Agrupa las transacciones del gobierno, según la finalidad particular a que se destinen. Consiste en presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que se paga en forma de impuestos.

5.- Clasificación sectorial.- Tiene por objeto dar una idea de la magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía.

6.- Clasificación por programas o actividades.- Permite crear orgánicamente las unidades presupuestarias a las cuales se asignarán los recursos correspondientes, en función de las cosas que el gobierno hará.

7.- Clasificación por la esfera o nivel en que se realizan los gastos.- Federal, Estatal y Municipal.

8.- Clasificación por el lugar en que se realizan.- Interiores y exteriores.

9.- Clasificación según la periodicidad.- Ordinarios y extraordinarios. Son ordinarios los que se repiten de una manera regular, constante y periódica, de tal manera que su cuantía puede ser calculada con antelación y, extraordinarios los imprevistos e irregulares, es decir, que se pueden originar una sola vez.

En el presupuesto tradicional se sentía la necesidad de que el ejercicio del presupuesto fuera debidamente controlado con miras a evitar irregularidades que pudieran cometerse y en su caso para buscar el castigo de dichos ilícitos. Por otra parte, el control se enfocaba más a evitar las faltas de honradez que en buscar que se cumpliera con los fines del presupuesto.

Por otra parte, en el presupuesto por programas, se presenta la urgente necesidad de controlar, por una parte, el ejercicio del presupuesto, y por la otra parte, el ejercicio de los programas, para saber si se han cumplido las metas y objetivos que se propone el presupuesto por programas.

En México, existen dos tipos de control del gasto público. Uno administrativo y otro legislativo.

El control administrativo puede ser interno, si está a cargo de uno o varios órganos independientes de la propia administración, y externo si lo realiza un órgano especializado con autonomía funcional.

Por reforma a la LOAPF de diciembre de 1982 se creó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, la cual constituye una entidad globalizadora de control, que exige y apoya las

obligaciones y responsabilidades de control que se atribuyen a todas las demás dependencias de la APF.

El sistema mexicano de control del presupuesto combina el tipo administrativo interno con el tipo parlamentario o legislativo.

Para fines de control, cada Secretaría y Departamento de Estado debe hacer una glosa de sus propias cuentas. Para ello cada entidad cuenta con una unidad de auditoría interna. Las entidades paraestatales rinden cuentas a la Secretaría que actúe como coordinadora.

Además del control Ejecutivo del presupuesto, en varios países existe un sistema de control establecido por el órgano Legislativo, que constituye en opinión del maestro De la Garza, la etapa final del proceso de ejecución y vigilancia del presupuesto.

La Contaduría Mayor de Hacienda, es el órgano técnico de la Cámara de Diputados que tiene a su cargo la revisión de la cuenta pública del Gobierno Federal.

La cuenta pública del Gobierno Federal está constituida por todos los estados contables y financieros y demás información que muestren el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Ingresos y del ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación.

La revisión de la cuenta pública tiene por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados en el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

UNIDAD 2

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE AUDITORIA FISCAL

2.1 Concepto y tipos de auditoría

Concepto.

La palabra auditoría deriva del vocablo inglés, auditing, su noción generalizada en los países de esa habla y también en los de habla hispana, se entiende con toda clase de compulsión o confrontación de libros y documentación de una empresa de cualquier tipo, con la finalidad de investigar y verificar el estado general de una empresa.

De tal forma que la auditoría verifica los registros parciales sobre ciertas operaciones, para:

- Detectar o impedir fraudes.
- Establecer errores materiales o de concepto en los registros o asientos.
- Promover el cambio de sistemas en la contabilidad llevada.
- Vigilar la exacta liquidación de gravámenes impositivos.
- Certificar el cuadro de ganancias y pérdidas.
- Analizar la regularidad de los asientos.

La labor la realiza un profesional, en principio extraño a la empresa, que se responsabiliza por su resultado.

En general, el término no se refiere a procedimientos específicos, sino que connota solamente cualquier trabajo que ejecuta un contador para comprobar o examinar una transacción, el registro de una serie de transacciones, un estado financiero o una cédula que comprende una o más transacciones o cuentas. En un sentido más restrictivo, el término se refiere a los procedimientos particulares reconocidos generalmente por los contadores como esenciales para adquirir la suficiente información que permita expresar una opinión fundada acerca de un estado o estados financieros.

Aunque las auditorías las llevan a cabo diversas organizaciones, para muchos y variados fines, la auditoría contable es una actividad exclusiva de los contadores públicos.

Las firmas de contadores públicos son organizaciones profesionales que pueden adoptar la forma de sociedades o corporaciones. Estas firmas presentan al público una variedad de servicios contables entre los cuales figuran la asesoría contable, administrativa, fiscal y auditoría. El grado en el que una firma determinada presta cada uno de estos servicios depende de las necesidades del cliente.

El tipo más común de auditoría que llevan a cabo los contadores públicos consiste en un examen de los estados financieros de las empresas comerciales. La finalidad es emitir una opinión sobre la imparcialidad de los estados, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cómo en la actualidad la finalidad de la auditoría es dar una opinión razonable, el auditor debe acumular documentación escrita que demuestre que ha observado las normas de ejecución de trabajo y obtenido evidencias suficientes para respaldar su opinión.

Tradicionalmente, esta documentación está en forma de "papeles de trabajo". Dichos documentos deben mostrar:

- 1.- Datos suficientes para demostrar que los estados financieros estaban de acuerdo con los libros del cliente.
- 2.- Que se observaron las normas de ejecución del trabajo.
- 3.- En qué forma se trataron las excepciones y los puntos comunes.
- 4.- Los comentarios apropiados del auditor, indicando sus conclusiones relacionadas con los aspectos más significativos de la auditoría.

Dentro de este marco, el auditor procura diseñar y elaborar los papeles de trabajo en forma tal, que cualquier lector informado tenga una visión razonable clara de la evidencia obtenida y de las conclusiones derivadas. El formato de un papel de trabajo depende de la fase correspondiente de auditoría.

Existen diversas clasificaciones sobre la auditoría atendiendo a su importancia, a quién la realiza y dónde se realiza. A continuación estudiaremos algunos tipos de auditoría que revisten importancia en relación con los efectos que causa y por quien la realiza, de tal manera, existe la:

- **Auditoría Financiera.**- "Consiste en un examen sistemático de los estados financieros, los registros y operaciones correspondientes, para determinar la observancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de las políticas de la administración y de los requisitos fijados".¹

~~Auditoría Operacional.~~- "Consiste en un examen sistemático de las actividades de una organización (o de un segmento de las mismas) en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar

¹ H. Taylor, Donald, et al, Auditoría, Vol. I, Ed. Orientación S.A., México, 1988, p 31.

el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción".²

El examen del sistema contable computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema podrían constituir una auditoría operacional.

La auditoría se puede clasificar de acuerdo con la afiliación de la persona o grupo que la lleva a cabo. En este rubro las auditorías son internas, externas y gubernamentales.

- **Auditoría Externa.**- Este tipo de auditoría se realiza por firmas o corporaciones de contadores públicos que no son empleados de la empresa cuyas afirmaciones o declaraciones auditan. Los contadores públicos ofrecen sus servicios independientes de auditoría tanto financieras como operacionales, la mayoría de las que practican los contadores públicos son financieras. La auditoría financiera más común es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión de su imparcialidad de acuerdo con los principios generales aceptados.

- **Auditoría Interna.**- Se describe "como una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la empresa".³

Los auditores son empleados de las empresas cuyas actividades evalúan. Sin embargo, se pueden tomar medidas para dar a estos auditores cierto grado de independencia. En algunas empresas

² H. Taylor, Donald, et al, Op. Cit., p 31.

³ H. Taylor, Donald, et al, Op. Cit., p 32.

los auditores internos dependen directamente de un subdirector de finanzas y en algunos casos del Consejo de Administración .

Los auditores internos de una empresa pueden practicar auditorías tanto financieras como operacionales; pero en el caso de financieras, la finalidad y el alcance difieren de los que caracterizan a las que practican los contadores públicos.

Muchos auditores internos desempeñan funciones de auditoría operacional para su empresa. La evaluación de su sistema contable computarizado y las recomendaciones para mejorarlo son un ejemplo. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con los auditores externos, los internos pueden involucrarse en la ejecución cotidiana de sus recomendaciones.

La auditoría de este tipo constituye un elemento importante del control interno. La aplicación más satisfactoria de la auditoría interna se encuentra cuando su status en el cuadro de organización de la empresa es más elevada y sus funciones delegadas son más amplias.

La responsabilidad del auditor interno en la formulación, el mantenimiento y la evaluación de las comprobaciones internas adecuadas constituye su contribución principal para que la comisión de fraudes resulte difícil y para descubrirlos prontamente, mediante los procesos de los métodos de operación y controles diarios.

-Auditoría Gubernamental- Los miembros de la unidades gubernamentales locales, estatales y federales auditan diversas funciones organizativas por diversa razones.

El fisco audita las declaraciones para pago del impuesto de las empresas y de las personas, con el fin de determinar si el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.; fueron calculados de acuerdo con las leyes aplicables o con las y interpretaciones de esas leyes.

En México, la SHCP cuenta con una sección encargada de llevar a cabo la auditoría gubernamental, esta sección se denomina (AGAFF) Administración General de Auditoría Fiscal. Esta sección es la encargada de auditar diversos programas, funciones, actividades y organizaciones que revisten características especiales.

Es a partir de estos tipos de auditoría que algunos autores establecen una clasificación más detallada respecto a las formas que caracterizan la auditoría. A continuación damos una breve explicación sobre esta clasificación.

-Auditoría administrativa.- Algunos autores señalan que tiene el carácter de una preauditoría o auditoría previa.

-Auditoría anual.- Es aquella practicada por un contador público que cubre todas las operaciones y transacciones de un año.

-Auditoría completa.- Auditoría de todas las transacciones, hechas frecuentemente por periodos limitados, para transacciones especiales o para empresas pequeñas.

-Auditoría continua.- Cualquier auditoría cuyo trabajo de detalle se efectúa continuamente o con intervalos durante el ejercicio social, con objeto de descubrir y corregir prácticas indeseables, así como también para aligerar la carga de trabajo posterior del auditor.

-Auditoría de caja.- Auditoría limitada al examen de las transacciones en efectivo durante un período determinado, con el propósito de ver si el saldo está representado por efectivo realmente en caja o en bancos.

-Auditoría especial.- Aquella que tiene una extensión especial.

-Auditoría intermedia.- Llevada a cabo de un período intermedio o parcial del ejercicio social.

-Auditoría limitada.- Limitada a transacciones o cuentas definidas, excluyendo todas las demás.

2.2. Los Mecanismos de Control Fiscal

Existen muchas y muy variadas formas en que la autoridad tiene injerencia sobre la mayoría de los contribuyentes, tanto en sus actividades como en sus establecimientos donde realizan sus actividades.

Los mecanismos de control son todas aquellas formas con las que la autoridad interviene en la esfera jurídica del contribuyente, con el ánimo de crear en éste una educación de certeza, veracidad, tolerancia y sobre todo de cumplimiento con sus deberes contributivos.

Asimismo hay quien llama a esta etapa del procedimiento tributario estadios preliminares, expresa que en ella las relaciones entre el contribuyente o terceros y la autoridad fiscal, se agotan en general, en deberes del contribuyente de informaciones, denuncias de ejercicio y de tolerancia de la vigilancia.

El maestro De la Garza menciona que mientras la función recaudatoria es de naturaleza pasiva, la función de fiscalización es eminentemente activa.

Existen diversas formas de control y que algunos autores las clasifican en preventivas y represivas. Las primeras tienen como finalidad evitar que el impuesto se evada, suprimiendo las posibilidades de que exista comercio o industria clandestinos y evitando la posible defraudación. Las represivas tienen por objeto sancionar a quienes no obstante las medidas preventivas lleguen a evadir el impuesto.

Dentro de las medidas preventivas que establece la autoridad se encuentran todas las obligaciones que tienen que cumplir los contribuyentes, estipulados en el CFF, siendo las más importantes:

- La inscripción de los contribuyentes en el Registro Federal de Contribuyentes, esto con el objeto de ampliar el universo de contribuyentes, esta obligación es tanto para personas morales como físicas, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal, tal como lo establece el artículo 27 de CFF.

- Obligación de llevar contabilidad, estableciendo la forma y modo que deben caracterizarlos, así como el lugar en que debe llevarse, lugar en que debe conservarse y el plazo de conservación, tal como lo establece los artículos 28 y 30 del CFF.

- Obligación de expedir comprobantes por actividades que realicen conforme a los artículos 29 y 29-A del CFF.

- Informar sobre los clientes y proveedores en los términos del artículo 30-A del CFF.

Ahora bien, existen personas y situaciones que requieren de controles más precisos, por lo que, la ley establece los casos y quienes tienen ciertas obligaciones específicas.

- Declaraciones complementarias artículo 32, del CFF.

- Personas obligadas a dictaminar estados financieros por contador público, artículo 32-A, del CFF.

- Obligaciones de las instituciones de crédito, artículo 32-B, del CFF.

- Obligaciones para empresas de factoraje financiero, artículo 32-C, del CFF.

Asimismo, existen diversas actividades por parte de la autoridad que redundan en un control más amplio sobre diversos aspectos como son:

- Registro de vehículos automotores que se encuentran en territorio nacional, así como actividades tendientes a comprobar la estancia legal en el país por parte del vehículo.

- Algunas actividades industriales y las operaciones de diversos tipos de establecimientos, están sujetas, para fines de control preventivo en materia tributaria, a permisos, autorizaciones o licencias que deben expedir las autoridades tributarias.

- Uso de máquinas de comprobación fiscal, artículo 24 del CFF., así como diversas disposiciones contenidas en el artículo 29-A y subsiguientes del RCFF.

Otro medio es la fiscalización, que consiste en la revisión de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, reviste dos modalidades: la inspección y la de Auditoría.

Algunos autores denominan la fiscalización como visita domiciliaria ya que es el medio de fiscalización por excelencia.

Cabe mencionar que aunque la fiscalización a través de la visita domiciliaria es en la práctica la forma más usual en que la autoridad fiscal audita a los contribuyentes, es importante señalar que también la fiscalización se puede realizar en las oficinas de la autoridad fiscal al considerarlo conveniente, requerirá a los contribuyentes para que presenten en las oficinas de la autoridad la documentación contable, datos, informes que se le requieran, además de revisar los dictámenes formulados por contadores públicos.

Por otro lado existen mecanismos de control sumamente complejos y especiales, y que van encaminados a tener un control más estricto sobre los dividendos que obtienen las personas tanto físicas como morales por sus actividades.

Con el objeto de estimular y fomentar la reinversión de la utilidad, disminuyendo de manera significativa el gravamen que se le aplicaba vía retención a la persona física al momento de recibir su dividendo o utilidad, se creó la cuenta de utilidad fiscal neta, ésta cuenta se encuentra regulada en el artículo 124 de la LISR.

También en ese año se crea una cuenta de capital de aportación (CUCA), como mecanismo de control en relación con las aportaciones hechas por los socios a las personas morales.

2.3.- La Evasión.

Se ha caracterizado a la evasión como uno de los efectos de los impuestos, pero De la Garza afirma que es un fenómeno que se vincula con el establecimiento de los mismos.

En relación con el comportamiento del contribuyente frente al deber de pagar su prestación fiscal e incumplimiento de ese deber, existen diferentes fenómenos.

Así, existe lo que se llama economía de opción, u opción impositiva, y es el fenómeno que se produce cuando la Ley explícitamente ofrece dos fórmulas impositivas diferentes. Para que exista economía de opción es necesario que la alternativa resulte de la Ley y no se construya al amparo de ésta. De la Garza señala que al utilizar esta opción legal no constituye una evasión impositiva.

Existe lo que se denomina economía fiscal que no significa una economía de opción, sino que es la posibilidad que tiene el contribuyente para arreglar sus negocios para pagar menos impuestos y que no utilizó formas jurídicas inapropiadas o anormales para conseguir la carga impositiva más beneficiosa.

Así, por ejemplo se tiene a los contribuyentes que celebran un contrato de fideicomiso en lugar de formar una sociedad anónima con personalidad jurídica, para la realización de actividades empresariales.

El término de elusión, evasión legal o remoción de impuestos se refiere "...al proceder que sin infringir el texto de la ley procura el alivio tributario mediante la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas".⁴

Por otra parte, el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto tributario de hecho de la obligación

⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., p 1371.

Uno de los problemas de la evasión legal es el relativo al abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la llamada economía de opción ofrece aspectos complejos y sutiles.

El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras y medios jurídicos diferentes a los usuales, constituye una conducta antijurídica.

De tal forma que en la evasión legal al sustraerse al pago de los impuestos no realizando actividades gravadas, o prefiriendo los actos de gravamen interior su licitud resulta como consecuencia de que no se viola ningún precepto legal, es decir, hay actitud jurídicamente inobjetable. En la elusión, el contribuyente, opta por el camino legal menos gravoso, aprovechándose de los vacíos o defectos que presente la ley tributaria.

En el mismo orden de ideas, la evasión legal se desarrolla a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la Ley impositiva.

Se ha definido a la evasión fiscal como, "Toda eliminación de un monto tributario producida dentro de un ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales"³.

De la definición anterior se desprenden diversos aspectos.

³ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., p 1371.

- Existe evasión tributaria no sólo cuando, como consecuencia de la conducta evasiva, se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.

- La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar el tributo al fisco.

Ahora bien, los impuestos al afectar los intereses económicos del particular, implican una disminución de su patrimonio, que en un principio no aparece equilibrada con un beneficio inmediato, directo y tangible; este hecho induce al contribuyente a eludir el impuesto.

Dicho fenómeno adquiere mayores proporciones por el hecho de que, siendo la figura del Estado un concepto abstracto, pareciera que al defraudarlo no se lesionara a nadie.

En este orden de ideas, la evasión implica una acción dirigida a eludir el pago de impuestos de manera maliciosa, con el propósito de liberarse de todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado.

Regularmente algunos autores citan como causas de evasión, las siguientes:

- 1.- Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- 2.- Régimen impositivo demasiado gravoso, provocado por la abundancia de tributos o lo elevado de las tasas.
- 3.- Oposición natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos.
- 4.- Desconfianza en el acierto con el que se administran los fondos fiscales por el gobierno.
- 5.- Falta de una educación contributiva.

6.- Imperfecciones en el sistema de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones.

Algunas de las consecuencias o efectos de la evasión son las siguientes:

A) Altera el cumplimiento de los fines que el Estado persigue el establecimiento de las contribuciones

B) Modifica la incidencia de la carga impositiva, de manera más pesada a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales.

C) Obliga al Estado a establecer nuevos impuestos, que permiten recuperar los ingresos que no se obtuvieron.

El Estado puede poner en práctica las siguientes soluciones para el problema de la evasión:

A) Empleo del sistema de retenciones de impuestos.

B) Justo reparto de la carga tributaria.

C) Formación de la conciencia tributaria.

D) Mejoramiento de la labor fiscalizadora.

E) Claridad y simplicidad en la redacción de la leyes impositivas.

F) Adecuada inversión y administración de los fondos fiscales en finalidades de beneficio colectivo.

Por otro lado hay que señalar que el contribuyente sentirá mayor obligación de cumplir las leyes impositivas, si la imagen que tiene del gobierno le satisface, si está de acuerdo con la política de gastos de ese gobierno y si piensa que la carga tributaria está equitativamente repartida entre la población.

2.4.- Las Facultades de Comprobación.

Las obligaciones que tiene el contribuyente con la autoridad en materia fiscal se clasifican de la siguiente forma:

- **Sustantivas.**- Su contenido es dar, que se traduce en el pago de las contribuciones.
- **Formales.**- Cuyo contenido es de hacer, no hacer y tolerar.

La obligación de *hacer* significa cumplir con las obligaciones que señalan las leyes (llevar contabilidad, dar avisos, solicitar inscripciones, etc.); la obligación de *no hacer* significa no cometer delitos fiscales tales como el contrabando y defraudación; y la obligación de *tolerar* consiste en permitir que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación.

Las facultades de comprobación consisten en la verificación de las obligaciones de los contribuyentes, tanto formales como sustantivas.

Dicha facultad es ejercida a través de las visitas domiciliarias y que son de dos tipos:

- De inspección.**- que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto o una obligación específica y que se caracteriza por su brevedad.
- De auditoría.**- buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones, y que por ende, tienen duración superior.

El artículo 16 de la Constitución, establece que la autoridad administrativa, dentro de la cual se encuentra la autoridad fiscal, podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que han acatado las disposiciones fiscales, sujetándolas a las formalidades prescritas para los cateos.

Con base en dicho artículo, el CFF, en su artículo 42 faculta a la SHCP para practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías para determinar si se han cumplido las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y comprobar la comisión de delitos fiscales.

La orden de la visita debe revestir ciertas formalidades que se encuentran establecidas en los artículos 16 Constitucional 38 y 43 del CFF y son las siguientes:

El artículo 38 del CFF, establece que la orden de visita deberá constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, además estar fundado y motivado y expresar el objeto o propósito de que se trate; asimismo el artículo 43 del mismo ordenamiento establece que en dicho documento se debe designar el lugar o lugares donde se debe efectuar la visita así como el nombre de los visitantes.

Por su parte, el artículo 44 del CFF señala las reglas que se deben de observar en la visita domiciliaria, tales como: realizar la visita en el lugar o lugares señalados en el documento, dejar citatorio cuando la persona visitada o su representante estén ausentes, identificación de visitantes y designación de testigos y, poder solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales

Respecto al desarrollo de la visita domiciliaria el artículo 46 del CFF. señala las reglas que deben de seguirse, tales como: levantar actas parciales si la visita se realiza en dos lugares al mismo tiempo, aseguramiento de la contabilidad, levantar el acta final, además de establecer que las actas parciales forman parte del acta final.

Por lo que respecta al plazo para concluir las visitas domiciliarias el artículo 46-A del CFF. , establece un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, dicho plazo podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones mediante oficio de prórroga expedido por la autoridad que ordenó la visita.

El artículo 47 del CFF. señala en qué casos opera la conclusión anticipada de la visita domiciliaria: como en el caso cuando se presenten estados financieros dictaminados por contadores públicos autorizados y en el caso de la determinación presuntiva de ingresos.

En el caso de conclusión anticipada referente a la fracción I de dicho artículo se deberá levantar acta de conclusión anticipada.

Plazos para presentar datos, informes o documentos en una comprobación. El artículo 53 establece que tendrán los siguientes tres plazos para su presentación:

- A) De inmediato.- Libros y registros de contabilidad.
- B) 6 días.- Documentación en poder del contribuyente.
- C) 15 días.- En los demás casos.

UNIDAD 3

EL FIDEICOMISO

3.1.- Referencias históricas del fideicomiso

Los estudios de las instituciones jurídicas se remontan con frecuencia a épocas muy antiguas en busca de los trazos de las mismas. El fideicomiso mexicano, como se observará, es una institución inspirada en el *trust* del derecho inglés y estadounidense, pues expresamente lo ha reconocido el legislador; sin embargo, casi todos los autores tratan de ubicar sus antecedentes en el Derecho Romano, por razón de que es en ese derecho donde se utilizó la palabra *fideicomissum*, que para algunos es el antecedente remoto de la institución objeto de esta investigación.

La mayor parte de los autores estudian figuras afines con objeto de considerar la institución desde una perspectiva más genérica; es así como siempre que existe afectación de bienes por parte de una persona que los entrega a otro para que ésta realice una finalidad lícita, se remiten al Derecho Romano, al mayorazgo, a las capellanías, a la sustitución fideicomisaria, al *testamentum* del Derecho Germánico y a los *uses* y *trust* del Derecho Inglés.

El fideicomiso dentro del Derecho Romano, normalmente se utilizaba con el único fin de permitir que ciertas personas que no tenían capacidad para heredar, pudieran ser favorecidos por la voluntad del dueño de la cosa, para disfrutar *post mortem* de la misma.

Así, en el fideicomiso romano el fideicomitente era el autor de la herencia, el fiduciario el heredero o legatario y el fideicomisario un tercero.

Este fideicomiso se realizaba en forma verbal, con absoluta libertad y la base del mismo era la buena fe del fiduciario; y la ausencia de dicha buena fe no tenía sanciones jurídicas. De él se ha dicho que era para favorecer a personas que no tenían la *testamenti factio passiva*.

Una segunda ventaja relativa al fideicomiso romano era la posibilidad de designar por anticipado el fideicomisario del fideicomisario. Tal determinación del camino que un bien tomaba en las próximas generaciones, la sustitución fideicomisaria, no era posible en materia de herencias y legados.

Es fácil apreciar que en el Derecho Romano, el fideicomiso operaba con limitaciones y no era un instrumento flexible para el tráfico jurídico; fue también utilizado, en cierta forma, en sus orígenes, para burlar la ley y para evitar problemas de transmisión hereditaria.

El mayorazgo fue una institución de origen fundamentalmente español y deriva de los privilegios de la Edad Media; se inicia en España como una costumbre consistente en que un noble establecía o constituía el mayorazgo sobre un conjunto de bienes, de los cuales únicamente podía ser titular el primogénito sin poder disponer de ellos, y con la obligación de conservarlos íntegros y dejarlos a su primogénito y así sucesivamente para preservarlos perpetuamente a favor de la familia y con la prohibición de enajenarlos.

Se conoce con el nombre de capellanía a una especie de censo, desarrollado en la Edad Media en el derecho español, y que consistía en una carga real impuesta sobre un inmueble. Establecía

precisamente un gravamen sobre un inmueble denominado capellánico, para el efecto de que con lo obtenido, se celebrara anualmente un determinado número de servicios religiosos del rito católico, principalmente misas.

También podía establecerse sobre una cantidad de dinero; los intereses de ese capital se destinaban a la celebración de los servicios religiosos antes mencionados.

El más importante antecedente de la institución del fideicomiso mexicano lo constituye el *use* o *trust* del Derecho Británico y del Derecho Estadounidense que a través de varios siglos de evolución, primeramente en Inglaterra y con posterioridad en los Estados Unidos de Norteamérica, adquirió perfiles muy definidos y en él se inspiró el legislador mexicano para establecer dicha figura en nuestro sistema jurídico.

Existe un antecedente remoto del *trust* en la legislación germánica, conocido con el nombre de *treuhand* o *salman*.

En la legislación germánica el *salman* equivale a la figura del *feoffee to uses* de la temprana estructura inglesa del *use*. El *salman* era una persona a quien se transfería la tierra con el fin de que pudiera a su vez traspasarla, de acuerdo con las instrucciones del donante.

El *use* y posteriormente el *trust* fueron instituciones nacidas del derecho de equidad e íntimamente relacionadas con los tribunales de equidad en Inglaterra.

Se afirma que el origen del *use* es un tanto cuanto obscuro, pero que en un principio fue utilizado como "...un instrumento ideado por el pueblo, primero para defenderse de las pesadas e injustas cargas que imponía el sistema feudal y los señores feudales sobre sus vasallos, y en segundo lugar, para burlar el régimen imperante en esa época".¹

En el fondo el *use* fue la respuesta al injusto sistema feudal y en esto estriba la diferencia fundamental con el fideicomiso romano, con el mayorazgo y con las capellanías, pues el *use* fue una defensa del pueblo contra los señores feudales no utilizado sólo para asuntos de sucesiones testamentarias, sino como un instrumento muy flexible que servía para muchas finalidades; entre otras se utilizaba para emancipar esclavos.

En sus orígenes, el *use* era un instrumento utilizado por un propietario de tierras que transfería parte de ellas a sus sirvientes o vasallos como compensación (*enfeoffes*) para el uso de otro (*feoffor*).

El que recibía la propiedad se llamaba *feoffe to use* y al beneficiario se le llamaba *cestui que use*.

Los *uses* se creaban por convenio verbal; el ~~señor~~ aceptaba conservar los bienes en custodia y permitía al *cestui que use* tomar las utilidades; se obligaba además a transferir la propiedad o el título de los bienes tal como se le instruyera.

De esta manera, muchos propietarios lograban eludir las fuertes y pesadas cargas que les imponía el régimen feudal, que consistía en la obligación de donar sus tierras al señor feudal o a

¹ Acosta Romero, Miguel, et. al. Las Instituciones Fiduciarias y el Fideicomiso en México, Banco Mexicano Somex, México, 1982, p. 9.

otorgarle una parte importante de los frutos provenientes de las mismas, ya que los vasallos o siervos y otra clase de individuos no soportaban esas cargas y de esta forma se liberaban de ellas.

Los *uses* fueron utilizados por las órdenes religiosas y en ocasiones se recurrió a ellos a fin de eludir obligaciones legales.

La utilización del *use* trajo como consecuencia también el florecimiento del desarrollo de todo un sistema de impartición de justicia, que es conocido con el nombre de Sistema de Justicia de Equidad.

Este sistema consistía en que los cancilleres no necesitaban basarse en precedentes, sino que decidían los casos de acuerdo a su conciencia y no de acuerdo con principios o normas legales y por tanto no tenían necesidad de acatar decisiones previas.

La más importante contribución hecha por los Estados Unidos de Norteamérica a favor del desarrollo del *trust* es el empleo del *Trustee Corporativo*, ya que en Inglaterra en el siglo XVIII se sostenía la tesis de que ninguna corporación podía actuar como *trustee*.

En los Estados Unidos de Norteamérica se tiene conocimiento de que las primeras autorizaciones otorgadas a una corporación para que actuara como *trustee*, data de 1822.

El resultado ha sido que en Estados Unidos el *trustee* tiende a ser profesional. En Inglaterra el *trustee* individual no recibe compensación por su trabajo a menos que así se pacte en el instrumento creador del *trust*, en tanto que en Estados Unidos si recibe compensación.

Las *trust companies* y los bancos que tienen facultad para actuar como *trustee*, son profesionales y actúan en el campo de los negocios de administración de *trust*; una consecuencia de ello es que buscan o solicitan activamente esa clase de negocios.

3.2.- Precedentes en el Derecho Positivo Mexicano

Se puede afirmar estrictamente, que antes de 1900 no hubo antecedentes históricos del fideicomiso en nuestro país.

Existen autores que citan como primer antecedente, un *trust* constituido en los Estados Unidos de Norteamérica para garantizar emisiones de obligaciones o bonos, destinados a financiar la construcción de ferrocarriles.

A partir del presente siglo surge la necesidad, por parte de tratadistas y legisladores, de regular adecuadamente esta figura tomada del sistema angloamericano, por tal motivo, el 21 de noviembre de 1905 el Licenciado José Y. Limantour, Secretario de Hacienda, envió al Congreso una iniciativa que facultaba al Ejecutivo para expedir la Ley por la cual se regularía la constitución en el país de instituciones comerciales encargadas de desempeñar las funciones de agentes fideicomisarios.

El referido proyecto constaba de 8 artículos y en él, la figura del fideicomiso quedaba configurada "...como el encargo hecho al fideicomisario, por virtud de un contrato entre dos o más personas, de ejecutar cualesquier actos, operaciones o contratos lícitos respecto de bienes determinados en beneficio de alguna o de todas las partes del mismo contrato, o de un tercero..."²

² Acosta Romero, Miguel, et al, Op. Cit., p 29.

El proyecto sometía la creación de estas instituciones comerciales, a la autorización y vigilancia de la Secretaría de Hacienda, además de otorgar exenciones y privilegios en materia de impuestos a favor de los mismos.

También en el proyecto había errores, tales como el de denominar a estas instituciones como fideicomisarias, y no fiduciarias, como era lo correcto.

Este proyecto no fue aprobado por el Congreso de la Unión, pero se constituyó como el primer antecedente teórico de esta figura en México, así como constituir al mismo tiempo, el primer intento en el mundo para adoptar el *trust* a un sistema jurídico tradicionalmente romanista.

En 1924, en la Primera Convención Bancaria, celebrada en febrero, se presentó otro proyecto sobre Compañías Bancarias de Fideicomisos y Ahorro, cuyo autor fue Don Enrique C. Creel.

Este proyecto corregía la terminología del anterior proyecto al sustituir la expresión instituciones fideicomisarias por la denominación compañías bancarias de fideicomisos y ahorros.

Este proyecto tampoco tuvo ningún resultado práctico, por lo que quedó como un antecedente más de la figura.

Un último antecedente doctrinario mexicano sobre la materia, anterior a la creación de la Ley de 1926, fue el proyecto presentado en marzo de 1926 por el Licenciado Vera Estafiol.

Este documento fue denominado "Proyecto de Ley de Compañías Fideicomisarias y de Ahorro", con lo que incurrió en el uso de terminología errónea, como en el proyecto de 1905.

La Ley bancaria de 1924 introdujo en su contenido al fideicomiso por primera vez en nuestro sistema jurídico.

Sin embargo, fue en la Ley de Bancos de Fideicomiso de 30 de Junio de 1926 que se le da una estructura definida al fideicomiso. Así, en su exposición de motivos se afirmaba que el nuevo fideicomiso era en realidad una institución distinta de todas las anteriores y, muy particularmente, del fideicomiso del derecho romano.

El artículo 6o. es sumamente importante, ya que era el que definía al fideicomiso como "...un mandato irrevocable en virtud del cual se entregan al banco, con carácter de fiduciario determinados bienes, para que disponga de ellos o de sus productos según la voluntad del que los entrega, llamado fideicomitente, a beneficio de un tercero, llamado fideicomisario".³

Este precepto incurría en el error de definir al fideicomiso como mandato irrevocable.

Las causas de su extinción se encontraban en el artículo 18 y entre ellas destacaba el incumplimiento del objeto o su imposibilidad de cumplimiento.

La vigencia de la Ley de Bancos de Fideicomiso fue corta (4 meses), ya que el 31 de agosto de 1926 quedó aprobada la nueva Ley bancaria, que contenía un capítulo especial que hablaba sobre el fideicomiso y establecía una semejanza muy importante con la Ley de ese año que le precedió.

³ Acosta Romero, Miguel, et al, Op. Cit., p 33.

Con la exposición de motivos de la Ley General de Instituciones de Crédito de 1932 se señalaba que, "Quedará el fideicomiso concebido, como una afectación patrimonial a un fin, cuyo logro se confía a las gestiones de un fiduciario, precisándose así la naturaleza y los efectos de esa institución que la ley actualmente en vigor concibe oscuramente como un mandato irrevocable".⁴

Asimismo, la exposición de motivos expresaba que una definición más clara de su contenido y de sus efectos, son materia de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito.

Conviene señalar que sin duda alguna el propósito del legislador fue que tanto la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito de 1932, como la Ley de Instituciones de Crédito de 1941, fueran complementarias la una de la otra; la Ley de Títulos teniendo como campo propio la estructuración del fideicomiso, y la de instituciones, la regulación de las fiduciarias que habrían de desempeñarlo.

3.3.- Concepto, Elementos y Tipos.

Concepto

El fideicomiso tiene aproximadamente sesenta años de haberse introducido de manera efectiva en nuestro sistema legal y naturalmente tiene perfiles propios.

El fideicomiso es un instrumento legal mediante el cual una persona física o moral transfiere la propiedad sobre parte de sus bienes a la institución fiduciaria, para que con ellos se realice un fin lícito, que la propia persona señala en el contrato respectivo.

⁴ Acosta Romero, Miguel, et al, Op. Cit., p 36.

El artículo 346 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito señala lo siguiente: "En virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, recomendado la realización de ese fin a una institución fiduciaria".

Por su parte, el diverso artículo 352 de dicho ordenamiento dispone lo siguiente: "El fideicomiso puede ser constituido por acto entre vivos o por testamento. La constitución del fideicomiso deberá siempre constar por escrito y ajustarse a los términos de la legislación común sobre transmisión de propiedad de las cosas que se den en fideicomisos."

Existen diversas corrientes doctrinales para determinar la naturaleza jurídica del fideicomiso, pero la más aceptada y congruente es aquella que señala que el fideicomiso es un contrato.

En un principio, en la práctica administrativa legal todos los fideicomisos del gobierno federal son establecidos mediante contrato, no obstante que su creación se ordena, bien sea por acuerdos presidenciales, bien por leyes, en cuyos casos, en ambos son actos unilaterales de gobierno y por sí mismos no crean los fideicomisos.

Igual sucede en los fideicomisos privados, ya que aunque la Ley menciona que el fideicomiso puede ser constituido por testamento o por acto entre vivos, es necesaria la celebración del contrato respectivo entre el fideicomisario y un fiduciario.

Elementos

Los elementos del fideicomiso son los siguientes:

Personales:

El fideicomitente.

El fideicomisario.

La institución fiduciaria.

El Consejo Técnico.

Reales:

El patrimonio fideicomitado.

El fideicomitente debe entenderse como "...la persona que constituye el fideicomiso y destina los bienes o derechos necesarios para el cumplimiento de sus fines, transmitiendo su titularidad al fiduciario".⁵

Rodolfo Batiza dice que es "La persona que constituye un fideicomiso por una manifestación expresa de voluntad".⁶

Rafael de Pina lo define como "la "...persona física o moral que constituye un fideicomiso, para destinar ciertos bienes o derechos a la realización de un fin lícito y determinado y encarga dicha realización a una institución fiduciaria".⁷

Por su parte, Acosta Romero señala que fideicomitente "Es la persona titular de los bienes o derechos que transmite a la fiduciaria, para el cumplimiento de una finalidad lícita y desde luego, debe tener la capacidad jurídica para obligarse y para disponer de los bienes".⁸

⁵ Acosta Romero, Miguel; et al, Op. Cit. p 195

⁶ Batiza Rodolfo, El Fideicomiso, Porrúa, 5a. ed., 1985, p 143.

⁷ Pina, Rafael de, Diccionario de Derecho, Porrúa, 19a ed., México, 1993, p 289.

⁸ Acosta Romero, Miguel, Derecho Bancario, Porrúa, 49a. ed., México, 1991, p 337.

La LGTOC que en su artículo 349 señala que: "Sólo pueden ser fideicomitentes las personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para hacer la afectación de bienes que el fideicomiso implica, y las actividades judiciales o administrativas competentes, cuando se trate de bienes cuya guarda, conservación, administración, liquidación, reparto o enajenación corresponda a dichas autoridades o a las personas que éstos designen."

Por consiguiente, el fideicomitente será aquella persona física o moral que afecte parte de su patrimonio para constituir un fideicomiso.

De Pina afirma que la institución fiduciaria "Es la persona encargada por el fideicomitente de realizar el fin del fideicomiso".⁹

Cervantes Ahumada la define como "...La persona a quien se encomienda la realización del fin establecido en el acto constitutivo del fideicomiso y se atribuye la titularidad de los bienes fideicomitados".¹⁰

De acuerdo con lo estipulado por el artículo 350 de la LGTOC, "Sólo pueden ser fiduciarias las instituciones expresamente autorizadas para ello, conforme a la ley general de las instituciones de crédito", y por otra parte la Ley de Mercados de Valores establece en el artículo 22 inciso d) que las casas de bolsa podrán actuar como fiduciarias en los negocios relacionados con sus actividades.

La Ley de Instituciones de Crédito establece en su artículo 8 que para organizarse y operar como institución de banca múltiple se requiere autorización del gobierno federal, que compete otorgar

⁹ Pina, Rafael de, Op. Cit., p 290.

¹⁰ Cervantes Ahumada, Raúl, Titulos y Operaciones de Crédito, Herrero, 24a. ed., México, p 292.

discrecionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y del Banco de México.

La designación del fiduciario es hecha por el fideicomitente al constituir el fideicomiso o en las reformas posteriores al mismo, además de que el artículo 350 de la LGTOC señala que la institución fiduciaria no puede excusarse de aceptar el encargo o renunciar a él sino por causas graves al juicio de juez de primera instancia del lugar de su domicilio.

Según Rafael de Pina, el fideicomisario: "...es la persona física o moral que recibe el beneficio derivado de un fideicomiso".¹¹

Para Miguel Acosta Romero "Fideicomisario, es la persona que recibe el beneficio, del fideicomiso, o la que recibe los remanentes una vez cumplida la finalidad."¹²

Conforme a lo señalado en el artículo 348 de la Ley LGTOC, pueden ser fideicomisarios las personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.

El fideicomiso, por naturaleza, presupone la existencia de una serie de beneficios que se establecen a favor del fideicomisario, en tal caso basta que la persona tenga la capacidad de goce para poder adquirirlos, a diferencia del fideicomitente, quien deberá tener capacidad de ejercicio para enajenarlos.

¹¹ Pina, Rafael de, Op. Cit., p 290.

¹² Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., p 337.

En términos generales se puede señalar que para adquirir un bien, ya sea mueble o inmueble, es necesario contar con capacidad de goce; aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, pero es posible contar además con capacidad de ejercicio, requisito que no obstante no es indispensable, por ser factible para el beneficio de adquirir la titularidad de propiedad de bienes por medio de representante legal.

Ahora bien, según lo dispuesto por el artículo 347 de la LGTOC el fideicomiso será válido aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado.

Al respecto se ha considerado que " El fideicomisario no es un elemento esencial del fideicomiso, ya que pueden darse fideicomisos sin fideicomisarios" ¹³

Forman parte del fideicomiso los bienes o derechos que el fideicomitente aporta para la realización de un fin lícito determinado; así lo establece el artículo 351 de la LGTOC cuando señala que: pueden ser objeto del fideicomiso toda clase de bienes o derechos, salvo aquellos que, conforme a la Ley, sean personales de su titular.

Los bienes que se den en fideicomiso se consideran afectos al fin que se destinan, y en consecuencia, sólo podrán ejercer respecto a ellos, los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran, de tal forma que cuando se constituya el fideicomiso, el fideicomitente deberá tener la propiedad de los bienes fideicomitados.

Por lo que se refiere a los bienes, son aplicables las disposiciones civiles, ya que el fideicomiso al ser un contrato, debe de sujetarse a las disposiciones generales que regulan los contratos.

¹³ Cervantes Ahumada, Raúl, Op. Cit. , p 294.

Así, los bienes materia del fideicomiso, deberán existir en la naturaleza, ser determinados o determinables; y por su naturaleza estar en el comercio.

Raúl Cervantes Ahumada señala que "Los bienes fideicomitidos salen del patrimonio del fideicomitente, para colocarse en la situación de patrimonio de afectación. Por tanto los acreedores del fideicomitente no podrán perseguir dichos bienes, salvo que el fideicomiso se haya constituido en fraude de sus derechos."¹⁴

Los bienes fideicomitidos salen del patrimonio del fideicomitente para colocarse en la situación de patrimonio de afectación.

Existen algunos autores que señalan en el fideicomiso un tipo especial de propiedad o un desdoblamiento de propiedad, con dos titulares sobre el mismo derecho real.

En ese orden de ideas José Villagordoa Lozano señala que en nuestro régimen jurídico la existencia de un titular sobre el derecho real implica la exclusión de cualquier otro.

En la Ley de Instituciones de Crédito se establece la posibilidad de que exista un comité técnico ya sea, a partir de su constitución o en sus reformas, además de fijar sus facultades y las reglas para su funcionamiento.

¹⁴ Cervantes Ahumada, Raúl, Op. Cit., p 291.

Aun cuando no existe límite en la cantidad de personas que deben integrar el comité, en la práctica se aconseja que su número no sea muy grande, toda vez que esto podría perjudicar en lugar de beneficiar su funcionamiento.

Asimismo, la Ley establece que cuando la institución fiduciaria obre de acuerdo con los mandatos del comité, ésta quedará libre de toda responsabilidad.

Si bien es verdad que cuando el fiduciario cumpla las instrucciones del comité técnico dejará de tener responsabilidades, debemos de considerar que esto no es aplicable en aquellos casos o situaciones en que tales instrucciones induzcan al fiduciario a ejecutar actos contrarios para la realización del fin del fideicomiso, por lo que en tal caso el fiduciario podrá oponerse a cumplir las instrucciones recibidas.

Tipos

De acuerdo con la práctica, se han desarrollado diversos tipos de fideicomiso, siendo los más comunes los fideicomisos de administración, garantía y empresariales.

Asimismo, los fideicomisos se clasifican en privados y públicos en razón del fideicomitente de los bienes.

En el fideicomiso privado, el fideicomitente puede ser una persona física o moral mientras que en el fideicomiso público el fideicomitente es el gobierno federal, estatal o municipal.

El fideicomiso en garantía tiene como finalidad asegurar el cumplimiento de obligaciones contraídas por el fideicomitente o por terceras personas. El patrimonio del fideicomiso se entrega a una institución fiduciaria y este quedará en la misma como garantía de cumplimiento de determinada obligación.

El fideicomiso de administración tiene como finalidad que la institución fiduciaria administre o maneje los bienes a favor o provecho del fideicomisario, por ejemplo cuando alguna persona física tenga muchos negocios y esté imposibilitada para manejarlos.

El fideicomiso empresarial tiene como finalidad la realización de actividades empresariales estipuladas en el artículo 16 del CFF, tales como las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y forestales.

Las instituciones de crédito elaboran una clasificación de fideicomisos de acuerdo con el ramo o actividad a la que van dirigidos.

A continuación se presenta una clasificación basada en la práctica bancaria, en razón del ramo.

PREVISION SOCIAL

A) FIDEICOMISO PARA EL PAGO DE PENSIONES Y JUBILACIONES

Es un contrato por el cual la empresa como fideicomiso aporta recursos previamente determinados por un estudio actuarial, a fin de que el fiduciario los invierta y se encargue de realizar

los pagos en favor de sus trabajadores pensionados y jubilados. Tales aportaciones son deducibles del ISR y los productos que genere el fondo están exentos de dicha retención.

B) FIDEICOMISO PARA EL PAGO DE PRIMAS DE ANTIGUEDAD

Es un contrato por el cual la empresa como fideicomitente crea un fondo, aportando recursos previamente determinados por un estudio actuarial, a fin de que el fiduciario lo invierta y se encargue de realizar los pagos de dicha prima. Tales aportaciones son deducibles del ISR y los productos que genere el fondo están exentos de la mencionada retención.

C) FIDEICOMISO MIXTO DE PENSIONES Y PRIMA DE ANTIGUEDAD

En un solo contrato de fideicomiso, la empresa puede constituir los dos fondos a que se refieren los incisos A y B anteriores.

D) FIDEICOMISO DE FONDO DE AHORRO

Es un contrato por el cual la empresa como fideicomitente crea este fondo en beneficio de sus trabajadores, mediante aportaciones que hace el fiduciario (13% de la nómina), para que éste las invierta y al final de cada año revierta los recursos en favor de los propios trabajadores. Tales aportaciones son deducibles del ISR, así como los productos que genere el fondo.

Cabe señalar que en este contrato, de fideicomiso puede preverse el otorgamiento de préstamos a los trabajadores, participando los mismos con aportaciones que realicen conjuntamente con la empresa.

E) FIDEICOMISO DE CAJA DE AHORRO

Es un contrato por el cual los trabajadores de una empresa o un grupo de personas independientes, constituyen con recursos propios un fondo, con la finalidad de que el fiduciario los invierta y al final de un periodo previamente determinado, revierta los recursos en favor de los ahorradores.

F) FIDEICOMISO DE BECAS

Es un contrato por el cual se crea un fondo con aportaciones de Instituciones, Corporaciones, padres de familia o mixtos, a fin de que el fiduciario invierta, administre los recursos y realice entrega de los mismos en beneficio de estudiantes que por falta de recursos familiares o por fallecimiento de los padres, no pueden costear la terminación de sus estudios.

II.- INMUEBLES

A) FIDEICOMISO INMOBILIARIO CON FINES TURISTICOS RESIDENCIALES

Es un contrato por el cual el fiduciario adquiere un inmueble ubicado dentro de la zona restringida (50 Kms. A lo largo de las costas y 100 Kms. a lo largo de las fronteras), a fin de que una persona extranjera adquiera los derechos de fideicomisario para usar y disfrutar el bien.

B) FIDEICOMISO PARA DESARROLLOS TURISTICOS Y COMERCIALES

Es un contrato por el cual un grupo de inversionistas aportan recursos, inmuebles, planos y proyectos, con el objeto de que el fiduciario los administre e invierta, a fin de llevar a cabo la edificación y posteriormente la comercialización del desarrollo turístico y comercial.

C) FIDEICOMISOS PARA DESARROLLO DE FRACCIONAMIENTOS Y CLUBES DEPORTIVOS

Es un contrato por el cual un grupo de inversionistas aportan recursos, inmuebles, planos y proyectos, con el objeto de que el fiduciario los administre e invierta, a fin de llevar a cabo la construcción y comercialización del desarrollo Inmobiliario y Deportivos.

III.- DE GARANTIA

A) FIDEICOMISO CON BIENES MUEBLES, INMUEBLES O DERECHOS

Es un contrato por el cual una persona llamada fideicomitente (deudor), afecta en fideicomiso bienes muebles, inmuebles o derechos. A fin de garantizar las obligaciones contraídas con una persona llamada fideicomisario (acreedor). En caso de que este último no cumpla con las mismas, el fiduciario actuará de conformidad con el procedimiento de ejecución establecido en el mismo contrato, rematando los bienes o derechos, y con el producto de la venta cubrir las obligaciones de pego contraídas por el fideicomitente.

IV.- CORPORATIVOS

A) FIDEICOMISO PARA LA EMISION DE CERTIFICADOS DE PARTICIPACION (CP)

Es un contrato por el cual una empresa llamada fideicomitente aporta bienes o derechos al fiduciario, a fin de que éste emita certificados de participación y se coloquen entre el público inversionista, garantizando dicha emisión con los bienes o derechos fideicometidos. En caso de incumplimiento de pago de la emisión, se procederá a ejecutar los bienes y con el producto de los mismos se pagará al inversionista que haya adquirido dicho papel.

B) REPRESENTACION COMUN

Es un contrato por el cual el fiduciario actúa como representante común de los tenedores de los diferentes instrumentos autorizados por la CNBV, y colocados en la bolsa mexicana de valores, salvaguardando los intereses de los inversionistas.

C) FIDEICOMISO DE CONTROL ACCIONARIO

Es un contrato por el cual los accionistas de la empresa, al fiduciario sus acciones representativas del capital social de la misma, cuidando de esa manera que los títulos no se enajenen a persona distinta de ellos, manteniendo por tanto la continuidad y el control de la empresa.

V.- PERSONAS FISICAS

A) FIDEICOMISOS DE INVERSION CON FINES TESTAMENTARIOS

Es un contrato por el cual una persona llamada fideicomitente, aporte bienes y derechos al fiduciario, a efecto de que los administre e invierta y los entregue a su fallecimiento a sus beneficiarios, de conformidad con los fines establecidos en el contrato. Este tipo de fideicomiso podrá ser modificado o cancelado por el fideicomitente mientras viva.

B) FIDEICOMISO CON POLIZAS DE SEGURO

Es un contrato por el cual una persona llamada fideicomitente, aporta al fiduciario las pólizas de seguro a su nombre, a fin de que a su fallecimiento se cobre la misma y el producto se aporte al fideicomiso, para que se administre, invierta y entregue los recursos de conformidad con los fines del

contrato a favor de los beneficiarios. El fideicomitente se compromete a mantener vigente durante todo tiempo del fideicomiso, las pólizas de seguro que aporte al mismo.

C) FIDEICOMISO PARA EL PAGO DE PENSIONES ALIMENTICIAS

Es un contrato por el cual una persona llamada fideicomitente, aporta ciertas cantidades de dinero para que el fiduciario las administre e invierta y sean entregadas a los beneficiarios que designe para su manutención, educación y esparcimiento.

VI. - GUBERNAMENTALES

A) FIDEICOMISO PARA APOYO A LA COMUNIDAD Y FOMENTO CULTURAL Y DEPORTIVO

Es un contrato por el cual la autoridad Federal, Estatal o Municipal, como fideicomitente, aporta recursos al fiduciario para que los invierta, administre y aplique en atender necesidades en beneficio de la comunidad, como son: alumbrado público, drenaje, alcantarillado, agua potable, reforestación, construcción de bibliotecas, edificación de viviendas, fomento cultural o deportivo. La comunidad puede participar y contribuir conjuntamente con las autoridades en la realización y ejecución de los programas. La transparencia y permanencia en el manejo de los recursos se logra a través del fideicomiso.

VII. - ESPECIALES

A) FIDEICOMISO PARA EL DESARROLLO DE VIVIENDA

Es un contrato por el cual diversos organismos gubernamentales, como son: el FOVISSSTE, el INFONAVIT y cualquier otro similar, aportan recursos al fiduciario para que éste los invierta, administre y aplique a la edificación de vivienda o adquisición de vivienda terminada, transmitiendo las mismas a los respectivos derechohabientes o agremiados de dichos organismos.

B) FIDEICOMISO PARA EL DESARROLLO DE INFRAESTRUCTURA

Es un contrato por el cual diversos grupos de inversionistas, conjuntamente con el gobierno federal, aportan recursos para que el fiduciario los invierta, administre y los aplique al desarrollo de obras de vías de comunicación tales como autopistas, puertos marítimos, aéreos, vías férreas, construcción y funcionamiento de satélites entre otras; operando, administrando y conservando dichas obras.

C) MANDATO Y COMISION

Es un contrato por el cual una persona llamada mandante o comitente encarga a otra llamada mandatario o comisionista (banco), la ejecución de actos a realizar en su nombre y de conformidad con las instrucciones establecidas y determinadas en el contrato. El mandatario o comisionista actúa por cuenta del mandante o comitente de acuerdo a sus instrucciones.

D) DEPOSITO CONDICIONAL

Es un contrato por el cual una persona llamada depositante entrega recursos en efectivo o en valores al depositario (banco), para ser entregados a un beneficiario, siempre y cuando se cumpla con la condición estipulada para tales efectos.

3.4.- Derechos y Obligaciones del fideicomitente.

Son derechos del fideicomitente los siguientes:

A) Reserva de derechos.- Conforme a lo establecido por el segundo párrafo del artículo 351 de la LGTOC el fideicomitente puede reservarse diversos derechos.

Esta reserva de derechos es de suma importancia en aquellos fideicomisos en los cuales el fideicomisario es persona distinta del fideicomitente, puesto que mediante la reserva que éste haga, continúa vinculado con el fideicomiso, ello en la medida y alcances que se reserve.

B) Constitución del fideicomiso sin señalar fideicomisario.- El artículo 347 de la LGTOC establece que: "El fideicomiso será válido aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado".

C) Designación de varios fideicomisarios.- El 2o párrafo del artículo 348 LGTOC señala que el fideicomitente puede designar varios fideicomisarios para que reciban simultáneamente o sucesivamente el provecho del fideicomiso, salvo el caso de la fracción II del artículo 359 que establece que quedarán prohibidas aquellos fideicomisos en los cuales el beneficio se concede a diversas personas sucesivamente, las cuales deban substituirse por muerte del anterior fideicomisario.

D) Designación de varios fiduciarios.- El artículo 350 de la LGTOC prescribe que " El fideicomitente podrá designar varias instituciones fiduciarias para que conjunta o sucesivamente desempeñen el fideicomiso, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de substituirse".

Es importante señalar que la Ley no limita el número de fiduciarios que pueden ser designados por el fideicomitente, es sólo la práctica la que determina tal número, pues obviamente señalar un número excesivo de fiduciarios que actúen con tal carácter en un mismo fideicomiso, en vez de beneficiar, habría de perjudicar la buena marcha y agilidad de la toma de decisiones y procedimientos por seguir.

E) Supervisión del fideicomiso.- Este es uno de los derechos que el fideicomitente puede reservarse al constituir el fideicomiso.

La existencia de este derecho a favor del fideicomitente adquiere relevancia si se piensa que en virtud de él, quien constituyó el fideicomiso, tendrá la posibilidad de observar la buen marcha del mismo, y lo que es más, de cerciorarse de que las instrucciones que él estipuló efectivamente se han cumplido.

F) Requerimiento de cuentas.- Otro de los derechos que puede reservarse el fideicomitente en el acto constitutivo del fideicomiso o en las modificaciones que de él se hagan, consiste en la facultad del fideicomitente de solicitar de que el fiduciario le dé cuentas de su gestión.

G) Remoción del fiduciario.- La Ley de Instituciones de Crédito dispone en su artículo 84 que si la institución fiduciaria no rinde las cuentas de su gestión en un plazo de 15 días a partir de que se le soliciten, o que si es declarada culpable por sentencia ejecutoria, de las pérdidas o menoscabos que sufren los bienes del fideicomiso, procederá su remoción.

H) Nombrar Comité Técnico.- Establecido este derecho en el artículo 80 de la LIC señala que se podrá prever la formación de un comité técnico, dar las reglas para su funcionamiento y fijar sus

facultades y además señala que, cuando la institución de crédito obre de acuerdo a los dictámenes o acuerdos de este comité, estará libre de toda responsabilidad.

Son obligaciones del fideicomitente las siguientes:

A) Pago de honorarios y gastos al fiduciario.- El fideicomitente está obligado a pagar al fiduciario los honorarios que se hayan pactado en la fecha de la constitución del fideicomiso, así como a reembolsarle los gastos que éste hubiera erogado por cuenta de aquél.

B) Saneamiento para el caso de evicción.- Obligación que surge para el fideicomitente, toda vez que el fideicomiso implica traslación de dominio de bienes.

C) Es innegable que el fideicomitente tiene la obligación de colaborar con el fiduciario para el cumplimiento de aquellos fines que así lo requieran, especialmente si tales fines no pueden ser alcanzados sin la ayuda del fideicomitente.

D) En general, puede establecerse que serán obligaciones del fideicomitente todas aquellas que adquiera al constituirse al fideicomiso o en las reformas a éste, ya que la ley no limita en ningún momento el número y calidad de las obligaciones que el fideicomitente puede consumir.

3.5. - Derechos, Obligaciones y Prohibiciones de la Institución fiduciaria.

Las instituciones fiduciarias tiene los siguientes derechos:

A) Derecho para ejercer actos de dominio.- Si bien es cierto que la LGTOC no señala respectivamente los actos o facultades que el fiduciario puede celebrar o ejercer, claramente se entiende que deberá seguir las instrucciones que al efecto reciba del fideicomitente o del fideicomisario, pudiendo hacerlo mediante compra-venta, permuta, donación o cualquier otro acto que implique traslación de dominio.

B) La facultad de gravar.- Puede decirse que el fiduciario tendrá la facultad de gravar los bienes que forman el patrimonio del fideicomiso, si al constituirse este se estableció para el fiduciario tal facultad.

C) Reparación y Mejoras.- Sobre este punto Batiza señala que en la legislación no existen normas sobre este particular, de ahí que el Código Civil se aplique de manera supletoria en su artículo 565. Por otra parte, los gastos se clasifican en necesarios, útiles y voluntarios, clasificación que se encuentra contenida en los artículos 817, 818, y 819 del CCDF.

D) Facultad de administrar.- Toda vez que la administración de bienes se compone de un variado número de actos, algunas de las facultades más importantes del fiduciario, en este sentido son arrendar, el empleo de auxiliares y erogar.

E) Pleitos y cobranzas.- El fiduciario tiene la facultad de deducir todas las acciones que se deriven del desempeño de su cargo relacionadas con el patrimonio fideicomitado.

F) Honorarios.- El fiduciario tiene derecho a percibir una remuneración por la prestación del servicio de administración del fideicomiso.

G) Publicidad de servicios.- No obstante que la legislación no contempla el derecho de las instituciones fiduciarias para utilizar los medios publicitarios a fin de ofrecer los servicios de fideicomiso, debemos entender que tales instituciones cuentan con esta facultad, toda vez que son empresas mercantiles.

Son obligaciones del fiduciario las siguientes:

A) Aceptación del fideicomiso.- El artículo 356 de la LGTOC señala que el fiduciario está obligado a aceptar el fideicomiso, y que no puede excusarse o renunciar a su encargo, sino por causas graves a juicio de un juez de primera instancia.

Esta disposición ha motivado múltiples controversias doctrinales, puesto que, apartándose del principio de la autonomía de la voluntad, obliga al fiduciario a aceptar la constitución de un fideicomiso.

No obstante, en la práctica no opera, ya que la aceptación es voluntaria y ningún banco puede ser obligado a aceptar un fideicomiso contra su voluntad.

B) Cumplir fielmente las instrucciones.- La obligación primordial del fiduciario consiste, conforme a lo estipulado en el artículo 356 de la LGTOC, en cumplir el fin del fideicomiso conforme al acto constitutivo.

C) Acatar las órdenes del comité técnico.- Al constituirse el fideicomiso, o en las reformas al mismo, el fideicomitente puede prever la formación de un comité técnico o de distribución de fondos, dar las reglas para su funcionamiento y fijar sus facultades.

El fiduciario tiene la obligación de cumplir fielmente con las instrucciones que reciba del comité, en la medida de las facultades que el mismo posea, estará libre de toda responsabilidad.

D) Inscripciones y avisos.- cuando en un fideicomiso, la totalidad o parte del patrimonio esté constituido por bienes inmuebles, se deberá inscribir el documento en que se haga constar la aportación en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio del lugar en que se encuentren ubicados los bienes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 353 de la LGTOC.

También dentro del mes siguiente a la fecha en que se efectúen, el fiduciario informará al Registro de las modificaciones, recisión, revocación o extinción del fideicomiso.

E) Registros contables.- Las instituciones registrarán en su contabilidad y en una contabilidad especial todas y cada una de las operaciones que realicen por conducto del fideicomiso.

F) Conservación del patrimonio.- El artículo 356 de la LGTOC dispone que la institución fiduciaria será responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa. De esta manera, la ley impone al fiduciario la obligación de vigilar que los bienes dados en fideicomiso no sufran daño o menoscabo.

Tratándose de actos de administración, y cuando quede a discreción del fiduciario la manera de administrar o invertir, el fiduciario habrá de manejarse con extremo cuidado y pericia, puesto que precisamente quien le otorgó tal facultad discrecional, lo hizo basándose en la obligada experiencia y vastos conocimientos que sobre tal materia se presupone debe tener un banco.

G) Pago de intereses e impuestos.- Por lo que respecto a los impuestos, a primera vista y toda vez que el fiduciario tiene la titularidad de los bienes fideicomitidos, le corresponde el pago de las contribuciones; sin embargo, en la práctica las instituciones rara vez se encargan de gestionar por sí mismas los pagos por tales conceptos.

Por cuanto el pago de intereses, el fiduciario tiene la obligación de hacer productivos los bienes.

H) No delegar funciones.- La función encomendada al fiduciario del fideicomiso es indelegable. Este principio no se rompe por el hecho de que existan delegados fiduciarios.

Estos delegados fiduciarios a su vez pueden contar con diversos auxiliares para desempeñar su cometido, y en tal sentido se expresa la circular número 547 de la Comisión Nacional Bancaria, la cual señala que, aunque las instituciones fiduciarias no pueden delegar su cargo, que deben de desempeñar por medio de funcionarios especiales como son los delegados fiduciarios, si podrán emplear personas que auxilien a éstos en el desarrollo de sus funciones secundarias.

I) Secreto profesional.- Este punto será abordado en el capítulo 4 subcapítulo 4.3 de este trabajo.

J) Acciones judiciales.- Ni la Ley bancaria, ni la Ley cambiaria establecen esta obligación para el fiduciario, no obstante, y toda vez aunque al constituirse el fideicomiso la institución adquiere el dominio de los bienes, debe entenderse que a ella corresponde promover y defender acciones judiciales, respecto de los bienes dados en fideicomiso.

K) Estados mensuales y balance general.- Toda institución de crédito tiene obligación de publicar el estado mensual de sus operaciones y su balance general.

Dentro de los estados contables a que se hace alusión, deberán contemplarse todas las operaciones que en los fideicomisos se realicen.

L) Obligaciones fiscales.- La legislación contempla a las instituciones de crédito como responsables solidarios, siempre y cuando se encuentren en los supuestos establecidos en el artículo 26 de CFF.

Finalmente, mencionaremos que las prohibiciones del fiduciario son las siguientes:

- Operaciones interdepartamentales.- Las instituciones fiduciarias no podrán efectuar operaciones con otros departamentos de la misma institución.

- Operaciones por cuenta propia.

- Operaciones ajenas a su función.

- Préstamos a funcionarios de los fondos del fideicomiso.

3.6.- Derechos y Obligaciones del fideicomisario.

Son derechos del fideicomisario:

A) Cumplimiento del fideicomiso.- Esencialmente y conforme a lo estipulado por el artículo 355 de la LGTOC, el fideicomisario tendrá el derecho de exigir a la institución fiduciaria el cumplimiento del fideicomiso.

B) Protección de los bienes.- Este derecho no está dado en forma expresa por la Ley, es la contrapartida de la obligación que el fiduciario tiene de obrar como un buen padre de familia, por lo cual es responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa.

C) Anulación de actos del fiduciario.- Conforme al artículo 355 de la LGTOC, el fideicomisario tendrá el derecho de atacar la validez de los actos que el fiduciario cometa en su perjuicio, de mala fe o en exceso de las facultades que por virtud del acto constitutivo o de la ley, le corresponda.

D) Derecho a modificar el fideicomiso.- Si el fideicomiso se constituyó como irrevocable por el fideicomitente, podrá el fideicomisario efectuar las modificaciones que estime pertinentes.

E) Requerimiento de cuentas.- La institución fiduciaria, al ser requerida para esto, deberá rendir las cuentas de su gestión dentro de un plazo de 15 días.

F) Terminación anticipada.- Si no hay regulación expresa al respecto, es de considerarse que el fideicomisario podrá dar por terminado el fideicomiso, siempre y cuando se haya pactado en el acto constitutivo del mismo.

Son obligaciones del fideicomisario:

A) Pagar impuestos, derechos y multas que se causen con la ejecución del fideicomiso.

B) Pagar los gastos que se causen en la ejecución y extinción del fideicomiso.

C) Pagar los honorarios fiduciarios.

3.7 El Fideicomiso y la Administración Pública.

El fideicomiso de Estado, fideicomiso público o de gobierno federal, es de aquellas instituciones que son utilizadas con frecuencia en la práctica por el Estado, como una de las partes que integran la administración pública descentralizada, tal como lo establece el artículo 2o de la LOAPF.

Se define al fideicomiso público "...como un contrato por medio del cual, el gobierno federal, por medio de sus dependencias y en su carácter de fideicomitente, transmite la titularidad de bienes del dominio público (previo decreto de desincorporación), y del dominio privado de la Federación, o

afecta fondos públicos, a una institución fiduciaria (por lo general, instituciones nacionales de crédito), para realizar un fin lícito de interés público".¹⁵

Esta definición es aplicable a los fideicomisos públicos federales, lo cual no excluye la existencia de fideicomisos públicos locales establecidos por las entidades federativas o por los municipios.

Los elementos del fideicomiso público son los siguientes:

A) El fideicomitente, que pueden ser:

El gobierno federal.

Los gobiernos de las entidades federativas.

Los ayuntamientos en los municipios.

Por lo que respecta a los fideicomisos del gobierno federal, la legislación aplicable prevé que únicamente la SHCP es la facultada para constituir esos fideicomisos.

El uso de la expresión "Secretaría de Hacienda", como fideicomitente del gobierno federal, no parece estar de acuerdo con la realidad, puesto que esa dependencia es sólo una de tantas que forman la administración pública centralizada, y en estricto sentido, la SHCP, no es el fideicomitente, sino el gobierno federal, que es el único que tiene personalidad jurídica.

¹⁵ Acosta Romero, Miguel, et al, Op. Cit., p 455.

Además existe otra variante respecto del fideicomitente, y que son aquellos fideicomisos constituidos por entidades del sector paraestatal que tienen personalidad jurídica propia, en cuyo caso el fideicomitente es el órgano público descentralizado y actúa por conducto de sus órganos de administración.

B) Constituyen el patrimonio fiduciario, el conjunto de bienes de las entidades consistentes en:

Bienes del dominio público, previa desincorporación.

Bienes del dominio privado.

Bienes inmuebles.

Bienes muebles.

Dinero en efectivo.

Subsidios.

Derechos.

El patrimonio del fideicomiso puede estar constituido por cualquiera de los bienes antes citados o por una combinación de ellos, dentro de la más amplia gama de posibilidades.

C) El fiduciario puede ser cualquier institución de crédito, de acuerdo con la Ley de Instituciones de Crédito, aunque en la práctica por lo general se establecen esos fideicomisos en instituciones nacionales de crédito.

D) Los fideicomisos públicos pueden tener alguno de los siguientes fines:

La inversión de fondos públicos.

El manejo y administración de obras públicas.

La prestación de servicios.

La producción de bienes para el mercado.

En dichos fideicomisos, excepto el primero, se vislumbra la posibilidad de que el fideicomiso se utilice como una variante de la empresa pública, aunque como se sabe, sin tener personalidad jurídica propia.

No obstante esto, el objeto de los fideicomisos públicos puede ser muy amplio y no se restringe a la lista antes citada, pues se utiliza para realizar las más variadas actividades.

Algunos ejemplos son los siguientes:

- Regularización de tenencia de la tierra a través del FIDEURBE.

- Realizar planes de construcción de conjuntos habitacionales para personas de bajos ingresos e ingresos medios como las Unidades Presidente Kennedy, Atzacualcos, Los Reyes Iztacala, Mixcoac-Lomas de Plateros, Lindavista-Vallejo.

- Operar eficientemente cierta clase de empresas sin tener personalidad jurídica propia como en el Puerto Pesquero de Alvarado, Veracruz y el Fondo de Cultura Económica.

- Desarrollo de parques y zonas industriales.

- Fondos, conocidos en México como "fondos de predescuento", cuyos propósitos específicos, son hacer una canalización selectiva del crédito hacia ciertas áreas de la economía como apoyar fundamentalmente la pequeña y mediana industria, agrícola, ganadera y desarrollo de la vivienda de interés social.

- Liquidar instituciones y organizaciones de crédito.

- Desarrollo de la cultura.

- Construcción de escuelas.

- Desarrollos portuarios.

- Remodelación urbana.

E) Fines del fideicomiso público.- Desde un punto de vista amplio, los fines serán siempre de interés público, satisfacer mejor las necesidades colectivas, obtener mejores rendimientos de los elementos de la administración pública, hacer óptima esa actividad y tender una mayor eficiencia y eficacia.

Los fines concretos que se persiguen por los fideicomisos son pactados en cada contrato.

F) Duración.- En los fideicomisos normales, su duración máxima es de 30 años, sin embargo, la Ley hace la salvedad de que cuando sean instituciones de beneficencia o de orden público, su duración puede ser indeterminada.

En el terreno del derecho público el fideicomiso es regulado actualmente por los ordenamientos legales siguientes:

1.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

2.- Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

3.- Ley General de Deuda Pública.

4.- Ley de Ingresos de la Federación correspondiente a cada año fiscal.

5.- Presupuesto del Egresos de la Federación correspondiente a cada año fiscal.

Un requisito establecido por la Ley para el fideicomiso público, es que la SHCP lleve un registro especial de los fideicomisos celebrados por el Gobierno Federal .

UNIDAD 4

EL FIDEICOMISO Y LOS MECANISMOS DE CONTROL FISCAL

4.1.- El Fideicomiso y la Obligación Sustantiva.

En el entorno de los fideicomisos, la materia tributaria es de fundamental importancia, toda vez que cada operación que se lleva a cabo dentro de éstos, debe estar normada fiscalmente.

Es así que para optimizar sus resultados de una manera integral, es necesario, previo al establecimiento de todas y cada una de las bases que permitan el alcance de sus objetivos, establecer el marco fiscal al que debe sujetarse dicha figura para evitar cualquier contingencia en la materia.

Sobre éste particular, se considerará necesario exponer la problemática que en la práctica cotidiana se ha detectado en el manejo de estos contratos, que hoy en día han alcanzado una presencia relevante como instrumentos generadores de nuevos negocios y promotores de proyectos económicos.

Por otro lado, un número considerable de disposiciones fiscales, se derogan, reforman o adicionan año con año, creando por consecuencia, incertidumbre jurídica, social y económica entre los contribuyentes.

El desarrollo de esta cuarta unidad, lo constituye el análisis sobre la legislación fiscal aplicable a los fideicomisos, y los problemas que regularmente se presentan, derivados de las múltiples operaciones que se realizan a través de ellos, provocando en ocasiones incongruencia entre las situaciones de hecho con las de derecho.

Para tal efecto, se ha considerado conveniente desarrollar la exposición, con la interpretación analítica de las disposiciones fiscales que regulan al fideicomiso, principalmente el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el Título I de la LISR, se establece en el artículo 9 que cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de dicha Ley, la utilidad o la pérdida fiscal de dichas actividades y además de cumplir por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en ésta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

Por otra parte señala que los fideicomisarios acumularán a sus ingresos en el ejercicio, la parte de la utilidad fiscal que les corresponda en la operación del fideicomiso, o en su caso, podrán deducir la pérdida fiscal y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de los pagos provisionales, incluyendo su ajuste, efectuados por el fiduciario.

La pretensión del precepto es hacer conciliar la concurrencia de actividades que el fideicomiso trae consigo: la fiduciaria por un lado con su titularidad formal y por el otro, los

fideicomisarios o el fideicomitente en su caso, sin esa titularidad, pero con interés substancial, dado que los efectos jurídico-patrimoniales se sumarán o restarán en el patrimonio de uno y otro y no en el de las fiduciarias.

Por principio de cuentas podemos establecer que la obligación sustantiva se reparte entre la fiduciaria y los fideicomisarios; es decir, la fiduciaria efectuará los pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta, mientras que los fideicomisarios efectuarán el pago del impuesto por los dividendos obtenidos a través del fideicomiso.

En primer término hay que precisar lo que se debe de entender por actividades empresariales, y en este sentido, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación nos establece tales supuestos.

En efecto, dicho numeral señala que se entenderá como actividades empresariales: las comerciales, las industriales, las agrícolas, las de pesca y las silvícolas.

Para efectos de éste análisis, las actividades comerciales son las que cobran mayor relevancia, toda vez que nos remite a otros ordenamientos legales de carácter mercantil, como lo son el Código de Comercio y la LGTOC.

En efecto, de acuerdo a la legislación mercantil, las actividades empresariales constituyen actos de comercio, pero siempre que éstos lleven implícito el ánimo de lucro o persigan una especulación comercial.

En éste sentido, para que un acto de comercio se repute como tal, se requiere hacer de éste una ocupación ordinaria; que tenga como objetivo principal la especulación comercial y persiguiendo en todo caso un ánimo de lucro.

Luego, al existir dichos elementos en el objeto o fin del fideicomiso, se realiza una actividad empresarial, y por ende, encuadra en el supuesto que establece el artículo 9 de la L I S R.

El tratamiento fiscal aplicable al fideicomiso es transparente, es decir, no paga impuesto por responsabilidad propia, sino la obligación tributaria recae directamente en el o los fideicomisarios o en el fideicomitente, de acuerdo a su propio régimen fiscal que observa, y en consecuencia, a las propias obligaciones fiscales que le son aplicables.

Por lo tanto, si el fideicomiso "per se" no es el contribuyente del impuesto, ya que éste no es una persona jurídica o física, por tal razón el contribuyente en estos casos son aquellas personas que intervienen en el fideicomiso, para lo cual debe atenderse a la figura jurídico-fiscal del contribuyente, para cumplir adecuadamente con las obligaciones a que se refiere el artículo 9 de la L I S R.

Asimismo, el artículo 9 estipula que los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

Al respecto puedo comentar que si bien el responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales son los fideicomisarios o el fideicomitente, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala que son responsables solidarios las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente es este caso la fiduciaria será la responsable solidaria.

Dentro de este contexto, la obligación sustantiva se cumple de manera parcial, ya que la autoridad no tiene la certeza de que en un momento dado, el fideicomisario pague el impuesto por las utilidades provenientes de fideicomiso, toda vez que éste tipo de ingreso se confunde en el mejor de los casos con los demás ingresos que obtiene dicho contribuyente.

4.2.- El Fideicomiso y las Obligaciones Formales.

En una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta fechada el 29 de Diciembre de 1980, se derogó el párrafo segundo de su artículo 13, desapareciendo las unidades económicas como sujetos del impuesto. Esta reforma obedeció a la modificación de la propia Ley, en el sentido de dejar como contribuyentes a las personas físicas y morales.

El Código Fiscal de la Federación del 31 de Diciembre de 1938, determinó quienes tendrían la calidad de sujetos y creaba las unidades económicas; dicha ley estipulaba que:

La calidad de sujetos o deudor de un crédito fiscal podía recaer sobre cualquier agrupación que aún sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la misma ley.

De lo anterior se desprende que, para que una unidad económica fuera considerada como sujeto de impuestos, derechos o aprovechamiento federales, debería reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Que fuera una agrupación, es decir, la unión de personas y/o de bienes con un fin común.

2.- Con o sin personalidad jurídica propia, situación que incluía los contratos.

3.- Que constituyera una unidad económica distinta de la de sus miembros, lo que debe de considerarse como afectación de bienes del patrimonio de una persona.

4.- Aún cuando no se mencionó entre los requisitos, está implícito que para ser considerados sujetos de impuestos directos, se requería que la agrupación persiguiera un fin de lucro en favor de la misma.

Por reforma del 29 de Diciembre de 1980, fue derogado el segundo párrafo del artículo 13 de la LISR, desapareciendo como sujetos del impuesto las unidades económicas, por tanto, los ingresos obtenidos o los actos realizados por los o de los fideicomisos serán de fideicomitentes y fideicomisarios, en aprovechamiento, esto atendiendo a lo que se ha denominado transparencia fiscal.

A la fecha, tanto en la LISR como en el CFF se incorporó al régimen tributario mexicano el principio mediante el cual el causante definitivo de las contribuciones es la persona que efectivamente recibe los beneficios, concretamente en los fideicomisos lo serían el o los fideicomisarios y eventualmente el o los fideicomitentes, como se desprende de la lectura del artículo 9 de LISR.

El fideicomiso, siendo una figura substancialmente diversificada por las múltiples y diversas operaciones que pueden llevarse a cabo, fiscalmente su tratamiento esta regulado de manera genérica por un sólo artículo de la Ley del ISR.

Es por ello, que la determinación de su régimen fiscal se torna complejo por la variedad de alternativas y combinación de negocios que confluyen a través de este contrato, así como de los sujetos que pueden intervenir en el mismo.

El fideicomiso y el Registro Federal de Contribuyentes.

De conformidad con el artículo 346 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, a través del fideicomiso una persona denominada fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito y determinado, encargándole dicha realización de ese fin a una institución de crédito o casa de bolsa a la que se le denomina institución fiduciaria.

De acuerdo a lo anterior, y dado que la fiduciaria tiene la encomienda de realizar los fines del fideicomiso, se establece el cumplimiento de ciertas obligaciones de carácter fiscal, tales como realizar pagos provisionales de impuestos por cuenta del conjunto de los fideicomisarios o fideicomitentes.

De la anterior situación surge un problema, determinar qué registro federal de contribuyentes deberá de utilizar la fiduciaria para el cumplimiento de éstas y las demás obligaciones tributarias.

Sin embargo y por cuestiones prácticas, el registro federal de contribuyentes a utilizar será de quien reciba el beneficio, que por regla general recae en el fideicomisario, cuando no se designe a éste o bien, no pueda individualizarse, se entiende que la actividad empresarial la realiza el fideicomitente, y por lo tanto debería ser el RFC de éste el que tendría que utilizarse.

Es aquí, donde surge un problema de tipo práctico para efectos de determinar cual será el RFC a utilizar cuando en un fideicomiso hay varios fideicomisarios y éstos no se pueden individualizar o existen varios fideicomitentes que no se pueden individualizar o no se designó fideicomisario.

Por otro lado, es conveniente establecer, que para que la autoridad pueda contar con un padrón confiable de contribuyentes es necesario proponer una sección especial para los fideicomisos, así como establecer ésta obligación de manera expresa en la Ley, a las instituciones fiduciarias para que inscriban los fideicomisos que ellas manejan.

Esta sección especial del RFC deberá de contar con los mecanismos de fiscalización que propicien un mejor control de los fideicomisos privados; cabe hacer mención que ésta propuesta vendría a igualar el criterio, en el sentido de que para los fideicomisos públicos, la SHCP llevará un registro especial respecto de estos, por tal motivo, considero que no habría ningún problema al establecer dicha sección en el RFC, toda vez que permitiría conocer con mayor exactitud el número de fideicomisos que existan.

4.3.- El Fideicomiso y la Evasión Fiscal.

La regulación fiscal de los fideicomisos no es suficiente para abarcar el cúmulo de posibilidades que ofrece ésta figura, siendo constante la asistencia del contribuyente con las autoridades respectivas, con el fin de establecer el tratamiento fiscal de los fideicomisos. Debido a lo anterior ha surgido la exigencia de que la regulación actual de los fideicomisos se amplíe, con el fin de especificar claramente el régimen fiscal de los mismos y permitir a los contribuyentes conocer los derechos y obligaciones con los que cuentan los contribuyentes que realizan actividades empresariales a través de ésta figura.

Por otra parte, surge una pregunta: ¿Puede existir la posibilidad de que se realice una evasión de impuestos cuando se realizan actividades a través del fideicomiso?

Hasta antes de la reforma fiscal de Diciembre de 1996, se puede asegurar que existía una evasión de impuesto a través de fideicomisos, en el sentido de que el esquema fiscal del fideicomiso establece que la fiduciaria determinará la utilidad o pérdida fiscal de las actividades que se realicen a través del fideicomiso, y los fideicomisarios la acumularán a sus ingresos, lo cual no permite a la autoridad tener conocimiento de lo que sucede con las utilidades contables que producen dichas empresas, y menos aún, del cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas.

A partir de dicha reforma, se estableció en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la obligación a las personas físicas y morales, de presentar declaraciones informativas referentes a los fideicomisos empresariales en los que intervengan, artículos 112 fracción XIII, 119 fracción X y 58 fracción V.

Por principio de cuentas, habrá que expresar que el fenómeno de la evasión de impuestos obedece a diversas causas, tales como:

- Una oposición natural del individuo a desprenderse de parte de sus ingresos.
- Falta de educación contributiva.
- Falta de conciencia tributaria en el medio social.
- Desconfianza, en el servidor público que atiende al contribuyente, por motivos de corrupción, ineficiencia, prepotencia y falta de educación de servicio por parte del burócrata.

Ahora bien, con la obligación impuesta a los contribuyentes del fideicomiso, creemos que no se soluciona el problema, toda vez que las causas de evasión antes mencionadas se acentúan de una manera alarmante a últimas fechas por aspectos económicos, políticos y sociales..

Aunado a lo anterior, hay que mencionar que la autoridad hacendaría no cuenta con mecanismos eficientes para poder cumplir con sus facultades de fiscalización, toda vez que el fideicomiso se encuentra protegido por el denominado secreto fiduciario.

De tal forma, el fideicomiso ha sido un instrumento que a últimas fechas se ha utilizado con el objeto de originar y obtener utilidades para quienes intervienen en él.

A partir de este supuesto, la autoridad ha tratado de establecer los medios que considera más pertinentes para el control de dichas actividades.

Como se ha mencionado anteriormente, las utilidades provenientes de fideicomiso son distribuidas a los fideicomisarios, quienes a su vez acumularán a sus ingresos.

Por otro lado, la autoridad no puede ejercer sus facultades de comprobación de manera directa a la fiduciaria, toda vez que en la práctica lo que sucede es que la autoridad al tratar de ejercer sus facultades de comprobación a la fiduciaria, ésta no le permite verificar la información relacionada con los fideicomisos, apoyándose en el artículo 118 de la Ley de Instituciones de Crédito.

Como consecuencia de lo anterior, la autoridad hacendaría tiene que iniciar un procedimiento para solicitar información, el cual se inicia con una petición a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, para que sea a través de dicha Comisión, como se proporcione la información solicitada, siempre y cuando a juicio de la Comisión no afecte el desempeño y la actividad de las instituciones de crédito o casas de bolsa.

Asimismo, el fisco tiene la obligación de guardar, respecto de la información suministrada por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, lo que se denomina secreto fiscal, tal como lo dispone el artículo 69 del CFF.

Cabe mencionar, que en el artículo 19 fracción XVI del Reglamento Interior de la CNB V, se otorga a la Dirección General Jurídica, la atribución de requerir a las instituciones de crédito y casas de bolsa, los datos, informes, registros, libros de actas, correspondencia, y en general la documentación necesaria para el desempeño de las funciones de dicha Dirección.

En ese orden de ideas, en el Reglamento de la CNB V. En materia de Vigilancia y Contabilidad, en su Título II referido a la Inspección, establece en su artículo 9 fracción II, que la visita de inspección se realizará con el propósito de:

II.- Verificar el registro oportuno, completo y correcto de las operaciones activas y pasivas, patrimoniales, de resultados y de las que deriven o puedan derivarse responsabilidades u obligaciones contingentes, por lo que excluye la posibilidad de obtener información respecto a las operaciones de servicio en las que se encuentra la administración de fideicomisos .

Así mismo, en su fracción XX señala que atenderá los requerimientos de información, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito, General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y para Regular las Agrupaciones Financieras.

De lo anterior, se concluye que el tiempo que puede transcurrir entre la petición de información y la respuesta que elabore la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, no puede ser precisado , además de que la información solicitada puede ser proporcionada de manera muy general

o en su defecto se encuentren omisiones sobre diversos aspectos de dicha información, motivo por el cual la autoridad hacendaría tendría que llevar a cabo un nuevo procedimiento de petición de información.

Aunado a lo anterior, cabe mencionar que la información que se les solicita a las casas de bolsa a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, será proporcionada de manera general, sin especificar los nombres de las personas que intervienen en dichas actividades.

4.4.- El Secreto Fiduciario

Se ha considerado al secreto fiduciario como una subespecie del secreto bancario, que a su vez constituye una especie del secreto profesional.

Se puede afirmar que, " El secreto profesional es el silencio y la discreción que, por razones éticas, deben guardar ciertas personas respecto de hechos, circunstancias, datos o documentos que les confía su clientela y que ellas conocen por virtud del ejercicio de sus actividades profesionales".¹

El secreto profesional se funda en primer lugar en la ética profesional de quien conoce esos hechos; y en segundo lugar, en reglas de orden público que establece la sociedad, para proteger la vida privada y la seguridad jurídica de las personas que han puesto en su conocimiento esos hechos o datos.

¹ Acosta Romero, Miguel, et al, Op. Cit., p 123.

El secreto profesional puede proteger, como se ha dicho, la vida privada, ciertos derechos reales, el honor de las personas, su tranquilidad, procedimientos técnicos, inventos, derechos de autor, etcetera.

La existencia del artículo 118 de la Ley General de Instituciones de Crédito, ha llevado a la doctrina y al uso bancario a establecer lo que se conoce con el nombre de secreto fiduciario..

El texto en cuestión establece que " Con la salvedad de toda clase de información que sea solicitada por la Comisión Nacional Bancaria, la violación del secreto propio de esta clase de operaciones, incluso ante las autoridades o tribunales en juicios o reclamaciones que no sean aquellos entablados por el fideicomitente o fideicomisario, contra la institución o viceversa, constituirá a ésta en responsabilidades penales procedentes.

Ha habido opiniones como la del Dr. Acosta Romero, en el sentido de que el secreto fiduciario no debe ser tan estricto, sobre todo para efectos de investigación en materia penal o fiscal; sin embargo, dada la redacción del precepto en comento, sólo a través de interpretaciones jurisprudenciales o de modificación de la ley pudiera llegarse a una redacción más acorde con la realidad actual de la operación fiduciaria y la posibilidad de que el secreto fiduciario no sea, como se ha afirmado, tan estricto como lo es actualmente.

4.5.- El Fideicomiso y los Mecanismos de Control Fiscal.

Es necesario establecer que los fideicomisos que realicen actividades empresariales, cuenten con algún mecanismo por el cual se pague el impuesto de todo tipo de utilidades similar al de las personas morales, como pueden ser una cuenta de capital de aportación y una cuenta de utilidad

fiscal neta, adecuadas al fideicomiso. Así mismo cabe señalar que la autoridad no cuenta con mecanismos que le permitan conocer la información relativa a la situación económica y fiscal de los fideicomitentes o fideicomisarios, además de considerar que dicha información se encuentra protegida por el secreto fiduciario.

Mecanismos de control.

A) Inscripción en el RFC.

Es conveniente establecer, que para que la autoridad pueda contar con un padrón confiable de contribuyentes, es necesario proponer una sección especial para los fideicomisos, así como establecer la obligación de manera expresa en la Ley, en el sentido de que las instituciones fiduciarias inscriban los fideicomisos en los que intervengan.

Esta sección especial del RFC deberá contar con todos los mecanismos que propicien un mejor control de los fideicomisos privados, cabe hacer mención que ésta propuesta vendría a igualar un criterio en el sentido de que para los fideicomisos públicos, la SHCP lleva un registro especial respecto de ellos, por tal motivo yo considero que no habría problema al proponer dicha sección en el RFC, toda vez que permitiría conocer con exactitud el número de fideicomisos que existen.

Obligaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es necesario implantar equidad entre los contribuyentes que se dediquen al mismo tipo de actividades a través de los diversos instrumentos jurídicos existentes, por lo que los contribuyentes

que realicen actividades empresariales por conducto de un fideicomiso, deben contar con mecanismos de control similares a las personas físicas y morales que se dedican a éste tipo de actividades.

Se propone una serie de derechos y obligaciones al hablar del patrimonio creado por ésta figura, como lo es la institución fiduciaria, por los fideicomisos que realizan actividades empresariales, a fin de que estén en una situación de igualdad con los contribuyentes que realizan el mismo tipo de actividades.

I. Cuenta de aportación fiduciaria.

Esta cuenta es similar a la cuenta de Capital de Aportación establecida para personas morales y el objetivo de la misma, es que el fideicomiso cuente con un mecanismo por el cual administren los bienes aportados a dicho fideicomiso. Así mismo, que cualquier utilidad que provenga de dicho patrimonio pague el impuesto correspondiente.

II.- Cuenta de utilidad fiscal.

Se busca establecer una cuenta similar a la cuenta de Utilidad Neta de las personas morales, por medio de la cual la fiduciaria pague el impuesto a nivel del fideicomiso por las utilidades originales, distribuyendo posteriormente a los integrantes de ésta figura, la utilidad que le corresponda.

Es de importancia señalar que el esquema fiscal actual del fideicomiso busca la transparencia de ésta figura en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas, no obstante lo

anterior se reconoce la operación de las mismas como entes que no tienen personalidad jurídica, dado lo cual tiene su tratamiento fiscal especial.

El establecer obligaciones a nivel del fideicomiso no es un reconocimiento de personalidad jurídica, ya que la personalidad jurídica no se presume, sino que tiene que estar establecida expresamente en la Ley.

PROPUESTA

Durante el desarrollo del presente capítulo, se ha precisado el desarrollo del fideicomiso dentro de la materia fiscal, por otra parte se han señalado los avances más recientes por parte de el legislador para solucionar la problemática planteada en éste trabajo de investigación.

En razón de lo anterior, a continuación se propone primeramente, un esquema de tipo contable relacionado con las cuantías de capital de aportación y la cuenta de utilidad fiscal antes descritas y su asimilación a la figura del fideicomiso, y posteriormente, se hace la propuesta de regulación correspondiente.

Se trata de establecer mecanismos ciertos que permitan conocer el cumplimiento de las obligaciones empresariales a través de fideicomisos.

CUENTA DE APORTACION FIDUCIARIA (CUAFID)

Se propone que las instituciones fiduciarias tengan la obligación de llevar una Cuenta de Aportación Fiduciaria. Dicha cuenta se integraría:

Aportación inicial de los bienes que efectúen el o los fideicomitentes
más
Aportaciones posteriores que se efectúen al mismo
menos
Disminuciones o liquidaciones que se efectúen del patrimonio fideicomitado, en cumplimiento de los
fines del fideicomiso.
Igual
Saldo de la CUAFID para cada ejercicio fiscal.

CUENTA DE UTILIDAD FISCAL FIDUCIARIA (CUFID)

Se propone que las instituciones fiduciarias tengan la obligación de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Fiduciaria. Dicha cuenta se integraría de la siguiente manera:

Utilidad Fiscal Empresarial Neta
más
Dividendos percibidos por personas morales.
menos
Retiros de utilidades en efectivo o en bienes que efectúe la fiduciaria en favor de los fideicomisarios
respectivos.
Igual
Saldo de la CUFID para cada ejercicio fiscal.

En ese orden de ideas se propone la siguiente reforma a la Ley de Instituciones de Crédito paramodificar el aspecto estricto del secreto fiduciario.

Artículo 118.- Con la salvedad de toda clase de información que sea solicitada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como la que se proporcione a las autoridades hacendarias para fines fiscales, la violación del secreto propio de las operaciones a que se refiere la fracción XV del artículo 46 de ésta Ley, incluso ante las autoridades o tribunales en juicios o reclamaciones que no sean aquellos entablados por el fideicomitente o fideicomisario, comitente o mandante contra la institución o viceversa, constituirá a ésta en responsabilidad civil por los daños y perjuicios ocasionados, sin perjuicio de las responsabilidades penales procedentes

Por otra parte, se propone adicionar un párrafo al artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establezca la obligación para las instituciones fiduciarias para que soliciten la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, de los fideicomisos en los cuales sean parte.

Artículo 27.-.....

Asimismo, las instituciones que cuenten con autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para actuar como fiduciarias, deberán solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes citado, cuando éstos deban cumplir con las obligaciones señaladas en el párrafo anterior y proporcionar la información a que se refiere dicho párrafo. La Secretaría de Hacienda, señalará la documentación e información que deberá presentar la fiduciaria, al momento de solicitar la inscripción del o los fideicomisos en los que intervenga.

También se proponen reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta tendientes a solucionar las desigualdades con las que la Ley regula a los fideicomisos a través de los cuales se realizan

actividades empresariales, además de proponer la adición de artículos en los cuales se plantea la utilización de mecanismos de control fiscal utilizados para personas físicas y morales, pero adecuados a la figura del fideicomiso.

Artículo 9.- Los fideicomisos que se constituyan para la realización de actividades empresariales, deberán cumplir con las obligaciones del Título II de esta Ley por conducto de la institución fiduciaria.

La fiduciaria cumplirá por cuenta de los fideicomisarios con la obligación de realizar pagos provisionales que les correspondan por las actividades realizadas a través del fideicomiso. Los pagos provisionales a que se refiere este párrafo se calcularán de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 12 y 12-A de esta Ley, aplicado a las actividades del fideicomiso.

La fiduciaria determinará en los términos del Título II citado, la utilidad o la pérdida fiscal de las actividades que lleve a cabo el fideicomiso, asimismo, deberá pagar el impuesto que corresponda a las mismas, aplicando la tasa del artículo 10 al resultado de multiplicar dicha utilidad por el factor de 1.515 y cumplirá por cuenta del conjunto de fideicomisarios, las obligaciones señaladas en esta Ley.

El pago a que se refiere el párrafo anterior tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo correspondiente, una vez transcurridos 30 días de la fecha en que se hizo el pago de utilidades ante las oficinas autorizadas.

No se pagará el impuesto cuando las utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal fiduciaria a que se refiere el artículo 9-C.

Artículo 9-A.- La fiduciaria tendrá la obligación de solicitar la inscripción de los fideicomisos en que intervenga, en el Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La fiduciaria tendrá la obligación de llevar libros contables por cada fideicomiso, así como la expedición de los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, por las operaciones que se realicen en virtud de la actividad del fideicomiso, de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de ésta Ley.

Artículo 9-B.- Las instituciones fiduciarias estarán obligadas a llevar una Cuenta de Aportación Fiduciaria, que se constituirá con la aportación inicial de bienes que efectúe el fideicomitente. Esta cuenta se adicionará con las aportaciones posteriores que se hagan al mismo, bajo este concepto, y se disminuirá con los retiros o liquidaciones que se efectúen del patrimonio fideicomitado, en cumplimiento de los fines del mismo.

El saldo de la cuenta antes referida que tenga el contribuyente al cierre de cada ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización, hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aumentos o disminuciones del saldo de dicha cuenta con posterioridad a la actualización mencionada, antes de disminuir o incrementar el

patrimonio fideicomitado, se actualizará el saldo de la cuenta referida por el periodo comprendido desde el mes que se efectuó la última actualización, hasta el mes en que se realice el aumento o disminución mencionados.

Tratándose de bienes inmuebles como patrimonio fideicomitado, se deberá efectuar un avalúo de los mismo por perito autorizado, a fin de determinar el equivalente de su valor para efectos de esta cuenta.

Artículo 9-C.- Las instituciones fiduciarias llevarán una cuenta de utilidad fiscal fiduciaria. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal empresarial neta de cada ejercicio, así como, con los dividendos percibidos por otras personas morales, y se disminuirá con los retiros de utilidades que efectúe la fiduciaria en favor de los fideicomisario respectivos.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo, que tenga al último día de cada ejercicio sin incluir la utilidad fiscal empresarial neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que efectuó la última actualización hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen retiros o perciban dividendos con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del retiro o percepción se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que efectuó la última actualización hasta el mes en que se realice el retiro o se perciban los dividendo o utilidades.

Para los efectos de este artículo, se considera utilidad fiscal fiduciaria, la cantidad que se obtenga de restar a la utilidad fiscal, el impuesto sobre la renta

correspondiente por dicha utilidad, y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de esta Ley.

CONCLUSIONES

1.- El Estado como un ente jurídico, político, abstracto, dotado de poder, surge de la necesidad de satisfacer necesidades de carácter colectivo, que dada su importancia tienen predominancia e importancia sobre las necesidades de carácter individual, al mismo tiempo que el Estado se convierte en protector de las garantías individuales de la sociedad que lo crea, a través de la limitación de su poder por medio del orden jurídico, con la finalidad de alcanzar el bien común.

2.- El Estado, al ejercer su poder interviene en la esfera jurídica de todos los gobernados, al imponer las contribuciones, o al establecer los medios y formas de control, para que dichos individuos cumplan con sus obligaciones de carácter fiscal.

3.- A través del fideicomiso, los gobernados optan por lo que en la doctrina se ha denominado economía fiscal, ya que a través de ésta figura se pueden realizar actividades que también pueden ser realizadas por personas morales, además de que a través de las actividades del fideicomiso, la autoridad fiscal ejerce un control menos estricto respecto de la distribución y entero del impuesto sobre dividendos; así como estar desprovisto de medios eficaces para auditar las operaciones de los fideicomisos que administran las instituciones de crédito y las casas de bolsa.

4.- Al existir la figura del secreto fiduciario, se crea una barrera de protección a la institución fiduciaria, además de que la información relacionada con las actividades del fideicomiso es clasificada como confidencial y por lo tanto no puede ser proporcionada a cualquier persona o autoridad que lo requiera o solicite.

5.- El fideicomiso es una operación de crédito tan normal como cualquier otra, por lo que no debería de estar rodeada de un secreto o sigilo que llegue a evitar el cumplimiento de las autoridades para verificar la comisión de delitos o aspectos fiscales. Asimismo, existe una contradicción con el

artículo 359 fracción I de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, que expresamente prohíbe los fideicomisos secretos.

6.- Por lo tanto, existe evasión de impuesto a través del fideicomiso al no establecerse en la Ley los mecanismo pertinentes para el control y registro de las obligaciones fiscales derivadas de dicho contrato, ya que al contribuyente se le presenta la posibilidad de realizar las mismas actividades a través de una figura que tiene un control menos estricto por parte de la autoridad, que si las realizara a través de una persona moral o como persona física.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Porrúa. 16a. ed., México, 1990.
- 2.- Acosta Romero y otros. El Fideicomiso y la Institución Fiduciaria en México. Banco Mexicano Somex, México, 1982.
- 3.- Batiza, Rodolfo, El Fideicomiso: Teoría y Práctica. Porrúa, 4a. ed., México. 1985.
- 4.- Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Porrúa. 7a. ed., México. 1990.
- 5.- Cervantes Ahumada, Raúl. Títulos y Operaciones de Crédito. Herrero. 14a. ed., México. 1988.
- 6.- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. 17a. ed. México. 1990.
- 7.- Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. El Fideicomiso. Porrúa. 5a. ed., México. 1995.
- 8.- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Porrúa. 27a. De., México. 1988.
- 9.- García Máynes. Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa. 43a. ed., México. 1992.
- 10.- H. Taylor. Donald y C. William Glezen, Auditoría. Vol. I. Orientación. México. 1988.
- 11.- Lepaulle, Pierre. Tratado Teórico Práctico de los Trust. Porrúa. México. 1990.
- 12.- Margain Manoutou. Emilio, Introducción al Sistema Tributario Mexicano. Porrúa. 13a. ED., México, 1994.
- 13.- Philip L. Defliese, Kenneth P. Johnson, Roderick K. Macleod. Auditoría Montgomery. Ciencia y Técnica S.A., México. 1989.
- 14.-Pina, Rafael de, Diccionario de Derecho. Porrúa. 19a. ed., México. 1993.
- 15.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas. 9a. ed., México. 1994.
- 16.- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo. Tomo II. Porrúa. 14a. ed., México. 1988.

17.- Diccionario de Política y Administración Pública, A-F, Colegio de Licenciados en Ciencia Política y Administración Pública, México, 1978.

18.- Diccionario Jurídico Mexicano, D-H-, Instituto de Investigaciones Jurídicas(UNAM). 3a. ed., México, 1989.

LEGISLACION

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL
- LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO
- LEY DE INSTITTUCIONES DE CREDITO
- LEY DEL MERCADO DE VALORES
- LEY DEL PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- LEY DE ENTIDADES PARAESTATALES
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISION NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISION NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES EN MATERIA DE INSPECCION Y VIGILANCIA