



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"



"ANALISIS JURIDICO DOGMATICO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADA EN DERECHO PRESENTA: EMMA EDITH GARRIDO TORRES

ASESOR: LIC. EDUARDO BECERRIL VEGA.

Handwritten signature

ACATLAN, ESTADO DE MEXICO.

NOVIEMBRE DE 2000.





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Emma Edith Garrido Torres.

Con sincero agradecimiento a:

Dios . . .

A mi familia y en especial a mis padres:

A ti papá, porque aunque no creyeras del todo, que estaba haciendo trámites para titularme, yo sé que tú esperas y te merece más este logro que ahora estoy alcanzando. Además por ser el origen y el motor de lo que ahora soy. Gracias papá...

Y en un apartado único a ti mamita, que aunque estés ahora en el hospital después de una larga estancia, y aún cuando en algunos momentos nos da la impresión que ya no quieres seguirte echando ganas, yo sé y confío en Dios que vas a salir bien de ahí, para una vez más, darte las gracias por tu comprensión, tu paciencia y todo tu amor demostrado durante tantos años. Gracias mamita...

A mis hermanos:

Pedro, por ser alguien quien me impulsó a titularme lo más rápido posible, después de sentirme cucarachita en tu titulación, y de quien yo sé, puedo contar siempre contigo cuando así lo necesite. Gracias por todo tu apoyo hermano...

Rosario, por ser mi hermana y por compartir conmigo no sólo el gusto por la vida, sino más aún, el disfrutar de la ausencia de problemas y aún en ellos, el canalizarlos de la mejor manera, y sobre todo, por respetar siempre mi forma de ser y de pensar, y ser una amiga que antes de juzgar... escucha. Espero seguir siempre con esta comunicación, aunque a veces me duermas con tu plática de los nueve perros adoptados...

Vianney, que aunque a veces me sacas de onda, porque no sé de que bando juegas, yo sé que en los peores momentos (como ahora), siempre vas a estar dispuesta a dar lo mejor de ti, demostrando así lo importante que representamos cada uno de nosotros. Gracias por seguir inyectándole ganas con tus ocurrencias y gandalleces, a esta familia y a mamá...

Sergio, a quien quiero muchísimo por ser mi enano, por tener una alma muy noble y un sentido excelente del humor, por ser una de las personas que siempre alegra mis días con todas sus travesuras. Gracias por compartir conmigo todas tus ganas de vivir...

Los quiero mucho...

Emma Edith Garrido Torres.

A mis amigos:

A Paty, Sony, Meche, Paula, Argelia, Claudia Neria, Mary Ponce, Laura, Toñita, Maicky, Mel, Horacio, Dany, Sergio Sánchez y Victor, entre otros, y esperando no me reclamen el lugar en que aparecen, porque sólo es descriptivo, porque alguien tenía que aparecer antes que otro, más no por tener más importancia el que antecede en la lista que el siguiente, a todos mi mayor gratitud, porque cada uno en su momento, me han apoyado cuando más lo he necesitado . . . gracias por siempre estar ahí, y a los que saben la contraseña... que no se les olvide...

A mis maestros:

Y en especial a los Licenciados Eduardo Becerril, mi asesor, Manuel Fagoaga, Alicia Lara y Alfonso Montañez, mi agradecimiento a todos ellos por su disposición incondicional. . . pero sobretodo por su amistad.

Noviembre del 2000.

**ANÁLISIS JURÍDICO DOGMÁTICO DEL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

INDICE.

Introducción.

CAPITULO PRIMERO.

1.- RESEÑA HISTÓRICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN MÉXICO.

1.1.- Época Prehispánica	1
1.2.- La Nueva España	3
1.2.- Del siglo XVII al XVIII	7
1.4.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	10
1.4.1.- Marco legal de su competencia.....	12
1.4.2.- Sus atribuciones en materia tributaria enmarcadas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.....	12

CAPITULO SEGUNDO.

**2.- UBICACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA DENTRO DE
LAS FORMAS DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA EN MÉXICO.**

2.1.-Administración Centralizada.....	17
2.1.1.- Poder Ejecutivo.....	18

2.1.1.2.- <i>Presidencia de la República</i>	19
2.1.1.3.- <i>Secretarías de Estado</i>	20
2.1.1.4.- <i>Órganos desconcentrados</i>	22
2.1.1.5.- <i>Órganos administrativo especiales</i>	25
2.2.- <i>Administración Pública Paraestatal</i>	28
2.2.1.- <i>Organismos descentralizados</i>	29
2.2.2.- <i>Empresas de participación estatal</i>	30
2.2.3.- <i>Fideicomisos públicos</i>	32
2.2.4.- <i>Sectorización</i>	33

CAPITULO TERCERO.

3.- LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1.- <i>Causas que originaron la modificación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para la creación del Servicio de Administración Tributaria</i>	36
3.1.1.- <i>Económicas</i>	37
3.1.2.- <i>Políticas</i>	38
3.1.3.- <i>Sociales</i>	53
3.1.4.- <i>Jurídicas</i>	54
3.2.- <i>Análisis doctrinal de la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria y características fundamentales del mismo</i>	55
3.2.1.- <i>Órgano desconcentrado de la Administración Pública Federal</i>	63

3.2.2.- <i>Autoridad fiscal</i>	73
3.2.3.- <i>Atribuciones</i>	92
3.3- Aspectos legales fundamentales del Servicio de Administración Tributaria.	
3.3.1. <i>Estructura orgánica</i>	93
3.3.1.1. <i>Junta de Gobierno</i>	94
3.3.1.2. <i>Presidencia</i>	95
3.3.1.3. <i>Unidades administrativas</i>	96
3.3.1.3.1 <i>Breve análisis comparativo en cuanto a los cambios que sufrieron dichas unidades administrativas, a raíz de la creación de este órgano</i>	97
3.3.2.- <i>Del servicio Fiscal de Carrera</i>	113
3.3.3.- <i>Disposiciones generales</i>	116
3.3.4.- <i>Artículos transitorios de la ley que crea el órgano</i>	116
3.4- <i>Crítica a la creación del Servicio de Administración Tributaria</i>	118

CAPITULO CUARTO

4.- OBJETIVOS QUE PERSIGUE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1.- <i>Configuración de una organización especializada</i>	121
--	-----

<i>4.2.- Autonomía en aspectos técnicos sustantivos, en gestión interna y en materia presupuestal.....</i>	122
<i>4.3.- Establecimiento del Servicio Fiscal de Carrera.....</i>	124
<i>4.4.- Preceptos legales derogadas por la Ley del Servicio de Administración Tributaria.....</i>	125
<i>4.4.1. Artículo 33, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.</i>	126
<i>4.4.2. Artículo 70 bis del Código Fiscal de la Federación.....</i>	128
<i>4.4.3. Artículo 201 de la Ley Aduanera.....</i>	129
<i>4.5. Conclusiones respecto del órgano en estudio.....</i>	131

Fuentes consultadas.

INTRODUCCION.

Con el análisis del Servicio de Administración Tributaria, se pretende dar al lector respuesta a inquietudes que han surgido desde la creación de dicho órgano, para realizar un planteamiento inicial de trabajo con base en el estudio del poder tributario del Estado, las formas de organización pública federal, los modelos que se tomaron de base para la reforma estructural de este sistema, así como la importancia que se le ha dado a la globalización administrativa en México, para lo cual se hace una breve exposición de las administraciones tributarias de otros países miembros de la OCDE y alguno países latinoamericanos.

Además se pretende establecer de una forma crítica, la calidad de órgano desconcentrado que se le da al SAT, su trascendencia y consecuencias jurídicas y doctrinales, retomando además un estudio del por qué se le da una calidad de actividad estratégica y el por qué le establecen una calidad de autoridad fiscal.

Por todo ello, la intención que persiguen estas líneas, es que de su lectura se conozca lo que es el SAT, la importancia que este cambio en el sujeto activo de la relación fiscal representa por un lado para los contribuyentes y por otro, para los servidores públicos que en él trabajan, que en última instancia lo más importante para el país es que el hecho de que la ley que crea a un ente tan importante dentro de la estructura de la administración pública federal, adolezca de serias faltas que pueden acarrear como consecuencias, el estado de indefensión del particular y lo que es más grave, el fracaso en este intento de modernizar la administración tributaria, elevar la recaudación y fomentar una cultura fiscal en el contribuyente y en el funcionario.

CAPITULO PRIMERO.

1.1.- Época Prehispánica

1.2.- La Nueva España.

1.3.- Del siglo XVII al XVIII.

1.4.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público

1.4.1.- Marco legal de su competencia.

1.4.2.- Sus atribuciones en materia tributaria enmarcadas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

1.1.- ÉPOCA PREHISPÁNICA.

Es evidente que la historia del Derecho, no se estudia con el fin de exhibir una supuesta erudición, que en ocasiones no tiene sentido ni utilidad, sino por el beneficio que reporta el conocimiento comparativo de las instituciones actuales, respecto de sus orígenes y antecedentes.

Así, a través de la historia del pueblo mexicano, se han implementado diversas formas de organización administrativa, de tal suerte que al desglosar cada una de estas etapas, es con el fin de ubicar al lector dentro del marco de la evolución de la Hacienda Pública, a partir de sus primeras manifestaciones hasta nuestros días, en donde surge la reforma hacendaria a la que *avocaremos el presente estudio.*

Con base en lo anterior, tenemos que la Administración Pública del México-Tenochtitlan estaba organizada por un Consejo Supremo denominado

Tlatocan¹, el cual era integrado principalmente por los Consejos de Gobierno, Hacienda Pública y Guerra; sin embargo, López Austin menciona otros consejos menores que formaron parte del Tlatocan, como los de justicia, ejecutores, gobernantes de los cuatro **campan** o barrios principales de la ciudad; y el religioso, siendo importante señalar que en toda decisión la última palabra era la del **huey tlatocani**²; la organización tenochca era en suma interesante, pero centraremos la atención exclusivamente dentro de la hacienda de aquél entonces. El Consejo de Hacienda Pública tuvo como función principal la recaudación de los tributos, mismos que podían ser locales o provenientes de los múltiples señoríos sometidos o aliados a la gran Tenochtitlan, cuya importante tarea fue realizada por el **huey calpixque** o gran recaudador del señorío tenochca; la importancia de este consejo resultó ser fundamental para la manutención de las clases privilegiadas de la sociedad mexicana, pues así se obtenían los alimentos y lujos del gobernante, de los nobles o **pípitin**, así como de toda la gama de funcionarios burocráticos de Tenochtitlan, lo que ocasionó la existencia de una compleja organización fiscal. Pese a que posteriormente se ha negado el grado de adelanto que los habitantes del territorio de Anáhuac poseían, la organización social de aquéllos era muy adelantada, y muchos historiadores se han referido al hecho de que poseían registros de documentos en los cuales se anotaban con toda precisión los pueblos sujetos a los diversos señoríos, sus productos y los tributos que debería pagar; primero Cortés, y después las autoridades españolas que siguieron en el mando, utilizaron en algunas causas, las nóminas o relaciones de tributo de los indígenas y de ellos se sirvieron para ayudarse a estructurar un nuevo sistema fiscal; debiendo precisar además que las autoridades eclesiásticas, efectuaron estos mismos procedimientos para sus propios fines.

¹ Cfr. Nuestra Constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano. Instituto de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Secretaría de Gobernación. Tomo 20, México, 1991, págs. 20-21.

² Supremo sacerdote en el México antiguo, denominación que se le daba al máximo dirigente del pueblo, el cual mantenía en una misma persona ambos títulos, representaba a la divinidad ante los hombres.

Por otra parte y dado que existían funciones perfectamente delimitadas, los consejos operaban armónicamente, aunque es necesario mencionar que el **huey tlatoni** podía asignar libremente diversas comisiones a sus señores, lo que impide conocer con precisión el número de consejeros integrantes del **tlatocan**; sin embargo, es claro que todos y cada uno de los funcionarios al servicio de los órganos del gobierno eran designados directamente por el **huey tlatoni**. Resaltándose además que este personaje tuvo amplia facultad para nombrar al **cihuacóal**³, tanto en Tenochtitlan como en todos los señoríos sometidos al imperio; a los principales generales del ejército; a los gobernadores militares para determinadas provincias; al **huey calpixque** o gran recaudador de tributos, así como a los **capixques** de las principales cabeceras y a los jueces.

1.2.- LA NUEVA ESPAÑA.

Para el tercer viaje de Colón ya estaba organizada la Casa de Contratación de Sevilla, que se empieza a bocetar en 1502, la que finalmente se funda el 20 de enero de 1503; esta institución es la autoridad por la cual tienen que pasar todos los negocios de las Indias hasta el año de 1519, en que por primera vez, aparece en los documentos el nombre de Consejo de Indias, organismo que evoluciona y finalmente queda jurídicamente establecido en 1524.

Posteriormente a la caída sufrida por el pueblo **Tenochca**, se observa que el régimen de Gobierno de la Nueva España se fundamentó en cuatro formas estructurales:

- El Gobierno personal de Cortés; en donde el propio conquistador se sustenta como

³ Funcionario de similar importancia y atribuciones que el **huey tlatoni**, su dignidad era tanta que, aparte del monarca era el único que podía usar calzado dentro del palacio real, y condenaba a muerte, sin consultarle.

Gobernador General después de la conquista.

- El Gobierno de los Lugartenientes de Cortés; el cual surge cuando Cortés se ausenta de la capital a fines de octubre de 1524, para someter a Cristóbal de Olid, quien se rebelaba en Honduras, contra el régimen del propio gobierno, denotándose en esta etapa una situación de descontento creada por los "tenientes" que Cortés había dejado al frente del gobierno y que dejaron rapiña y terror, así como persecuciones a los seguidores de Cortés y aun tormento y estrangulación a su administrador. El escándalo llega a la Corte y el rey ordena desterrar a Cortés de la Nueva España.

- El Gobierno de las Audiencias, que aparece de 1528 a 1534, lapso en donde se designan dos Audiencias, la primera llenando de iniquidad y desgobierno a la Nueva España; y la Segunda, integrada por **probos y laboriosos** ⁴ que enmendaron los errores de la Primera.

- El Virreinato, cuyo comienzo surge a partir de 1535 y es caracterizado por el Gobierno de Virreyes mandados por España a las nuevas tierras conquistadas.

Las instituciones públicas y de tipo europeo en el continente, nacen de la ilegalidad, en el momento en que Hernán Cortés, desconociendo la autoridad Antonio de Velázquez, funda el Cuerpo Municipal, de la Villa Rica de la Vera-Cruz, que a su vez le nombra por cabeza y jefe de la expedición; acto en donde Cortés, conociendo las necesidades por las que atravesaba su emperador, tuvo buen cuidado de dictar medidas adecuadas para guardar el Quinto Real, o sea, la participación del Rey en oro y especies preciosas que se van a "rescatar" de cada pueblo conquistado. Esta relación que realiza Cortés para declarar lo que le pertenece a la Corona Española es uno de los primeros, si no es que, el primer documento, que se podría calificar de fiscal en la

⁴ Personas cultas y estudiosas de la época, que generalmente participaban en actividades de gobierno y eran consultados en las tomas de decisiones por sus conocimientos.

historia de la Real Hacienda de la Nueva España.

Después de la caída de México prehispánico, el primer paso de Cortés fue nombrar Ministros, Tesorero, Factor y Contador, así como Oficiales de la Real Hacienda, que llevaran la recaudación y guarda de los Quintos Reales, y demás partidas de oro, plata, piedras, alhajas preciosas, que por disposición real pertenecían a la Corona; unos cuantos años más tarde, aparece otro documento de excepcional importancia en la historia, no solamente fiscal, sino económica de México, y que es, una provisión del Emperador Carlos V, dada en Granada el 9 de noviembre de 1525, en la que se otorga facultad a todos los vasallos para explotar minas de oro y plata, libremente sin perjuicio del "Quinto Real".

Así, el gobierno definitivo de la época de la Colonia queda organizado de la siguiente manera:

a) El Rey.- Responsable de la soberanía sobre las Indias Occidentales; máxima autoridad política y militar. Merced al Real Patronato, el rey era patrón y protector de la Iglesia; por lo tanto, podía nombrar a los miembros del clero.

b) Consejo de Indias.- Organó que funcionaba como eslabón del rey y las colonias; era un tribunal mayor y proponía al monarca los nombramientos necesarios para los territorios coloniales.

c) El Virrey.- Representante del poder real que presidía las reuniones de las Audiencias y ejecutaba las ordenanzas reales en los aspectos militar, jurídico y religioso.

d) Las Audiencias.- Tribunal civil, religioso y militar que llegó a tener gran poder, pues fiscalizaba a los virreyes en casos de faltas notorias. Tuvo como sedes las ciudades de México y de Guadalajara.

e) Gobernadores de reinos y provincias.- Formaban parte del aparato regional de gobierno y dependían del virrey ejecutándose las órdenes recibidas de él en los aspectos civiles y militares.

f) Cabildos, alcaldes, regidores y caciques indígenas.- Constituían las autoridades locales: recaudaban impuestos, informaban del funcionamiento de las ciudades españolas e indígenas y resolvía los problemas menores.⁵

Rigiéndose por los mismos principios que España, se organizó la Real Hacienda, estableciendo más o menos los mismos ramos, o sea, clasificando los impuestos y sus fuentes de la misma manera que lo estaban en España, aunque en algunos casos tomando en cuenta las específicas características económicas de la Nueva España. Así los ramos económicos se dividían generalmente en cuatro⁶ :

I.- Los primeros se denominaban comunes y servían para cubrir los gastos del virreinato; divididos en 35 renglones, entre los cuales estaban derechos de oro, plata, cobre, licencias, ventas, vino aguardiente, vinagre, pulque, entre otros y los donativos que daban a la Corona en casos especiales.

II.- Los remisibles, a los cuales correspondían 3 renglones, llamados así porque sus productos líquidos se remitían a la Metrópoli.

III.- Los particulares por estar destinados a objetos especiales, a este le tocan cuatro.

IV.- Ajenos, denominados así, por no pertenecer al erario, teniendo el Gobierno sólo el encargo de cuidar que fueran bien administrados, que es muy basto y

⁵ Cfr. Rodríguez, Alfonso y otros. Lecciones de historia de México. Tercer Grado. Editorial Trillas. México, 1994, pág. 66

⁶ Cfr. Avila Alvarez, Manuel y colaboradores. Pórtico de América 1972-1973. Guía económica, social, política y cultural. Editado por Pórtico de América, S. A., México, 1972, pág. 88.

que estaba destinado entre otras cosas a labores de tipo asistencial.

1.3.- DEL SIGLO XVII AL XVIII.

Ya establecido casi, en su totalidad, el Gobierno de la Nueva España, y desarrollándose hacia el siglo XVII, se tiene como la principal fuente de riqueza para el conquistador, las minas y sus productos, aunque sin puntualizar que parte de esta riqueza, fue el trabajo obligado y gratuito de los indígenas; dando como consecuencia que fuera el ramo que más se atendiera en ese tiempo, y alrededor del cual quedó creado todo un sistema jurídico-fiscal, con objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado. En la Nueva España se crearon casas de amonedación al faltar el circulante original proveniente de España, estas casas, parte del sistema impositivo de la Real Hacienda en la Nueva España; también lo fueron las instituciones siguientes: los pósitos y las alhóndigas; los primeros, eran parte de la Hacienda Municipal, estas instituciones que servían para tener depósitos de granos, que eran facilitados a los labradores, para que cuando estos recogieran la cosecha, pagasen el precio con un interés en especie, que se almacenaba, y que también se utilizaba en las épocas de calamidades, tales como, sequías, plagas, etc.; las alhóndigas, que eran los depósitos de cereales, y donde se comerciaba en ellos, una especie de bolsa de granos. Para hacer efectivos todos estos ramos de impuestos, se creó una maquinaria burocrática cuya cabeza en la capital de la Colonia, lo eran el Virrey y la Audiencia y en la Metrópoli, el Consejo de Indias; dentro de éste existían dos juntas, la de Hacienda y de Guerra, posteriormente se creó la Cámara de Indias, y a mediados del siglo XVII, se creó dentro de la misma la Junta de Hacienda, que fue la suprema autoridad en la materia, tal junta no duró mucho tiempo, sólo duró cuatro años. Para finales del siglo XVII y principios del siglo XVIII, la corrupción del Gobierno en España, y del Real Consejo de Indias, se había extendido hasta las colonias y se vendían, no solamente los llamados oficios, sino todos los impuestos, casi todos los ramos se encontraban arrendados, lo que produjo en extremo aflicción para el erario de la Corona, para el propio Virreinato y el Consejo de Indias, a sus componentes se les

llegó a deber sueldos por más de sesenta millones de maravedises, o sea, 170 ducados, cantidad exorbitante, si se tiene en cuenta que con 80 ducados anuales, era suficiente para el mantenimiento de una persona.

Luego de un período de tiempo no muy largo, se dictan medidas puramente hacendarias que marcarían un desarrollo notable en la época; algunas de las más importantes son las siguientes: el otorgamiento en manos de los intendentes, de todo cuanto correspondía al erario, independientemente de que los ramos se administraran por cuenta de la Corona, o estuvieran arrendados; la transferencia de la jurisdicción contenciosa a las Intendencias, en donde los sujetos que desempeñaban cargos de Ministros de la Real Hacienda sólo quedan como contadores y tesoreros, quienes ahora adquirirían la obligación de recaudar y administrar, dejándoles así la facultad económica coactiva; el nombramiento de subdelegados con facultades en el ramo hacendario; la restricción exclusivamente a los intendentes, para intervenir en la dirección y manejo de los ramos del tabaco, alcabalas, pólvora, pulques y naipes; la facultad transmitida a los intendentes para proceder en contra de los defraudadores del fisco en los ramos antecitados; se reviste a los ministros y subalternos de la Real Hacienda del fuero militar, en los términos de las ordenanzas vigentes con objeto de *evitar confusiones por los cambios de jurisdicciones*, (ese mismo fuero se hace extensivo al Contador y al Tesorero); los demás empleados de la administración hacendaria, tienen fuero especial, y como complemento de todas estas medidas se exige a todos estos empleados se *eximan de aceptar otros empleos o cargos*, con objeto de que no distraigan su atención.

Para llevar, lo que se llamaría la contabilidad de la nación, se revive una vieja disposición que ordena se lleve un libro titulado, "Libro de la Razón General de Mi Real Hacienda", documento cuyo manejo obligatorio quedó en manos de cada intendente y al final de cada año, correspondía enviarlo a la Contaduría General de Cuentas; debiendo también mencionarse la necesidad de llevarse un libro general del reino por triplicado, un ejemplar de ellos para conservarlo y los otros dos, para ser

enviados a la Contaduría General de Indias; ordenándose así la realización de un inventario del Real Patrimonio, en el cual se debían especificar las características de cada uno de los bienes.

Para su manejo, los egresos se dividen en 6 clases:

- De Real Hacienda.
- Política.
- Eclesiástica.
- Militar.
- Pensiones perpetuas.
- Pensiones temporales; expresando el origen y fundamento de cada una de dichas pensiones.

Esto es realizado alrededor de 1776, en donde se establece todo un sistema claro y preciso de la forma en que deberán manejarse esos gastos, en una palabra, las Ordenanzas de Intendentes, en el ramo al que se refiere a la Hacienda, establecen todo un conjunto de nuevas disposiciones para fijar la economía del país.

En 1812, se sanciona la Constitución Española de Cádiz, que pretende instaurar para España un régimen democrático. En este ordenamiento, en el artículo 131, fracción XIII, se reserva a las Cortes el derecho de establecer las aduanas y aranceles de derechos.

El título VII, de esta carta constitucional, organiza la Hacienda Pública y establece en su artículo 346, que en cada provincia existirá una Tesorería, para que en ella recauden los caudales del Erario Público; en el mismo capítulo se establece la desaparición de todas las aduanas interiores.

Asimismo, se completa el sistema fiscal para las provincias con derecho de fecha 26 de junio de 1813, en este documento, se estructura la Hacienda de las Provincias; encargando a cada Ayuntamiento la administración e inversión de los caudales de propios y arbitrios, como autoridad suprema a quienes deben rendir

cuentas del manejo del erario público provincial, se designan a las Diputaciones Locales.

La Constitución de Cádiz duró poco en vigencia, pues sabido es que Fernando VII la derogó, desconociendo el solemne juramento que había hecho de mantener la ley fundamental volviendo a instaurar en España y sus dominios el más brutal absolutismo.

1.4.- SECRETARIA DE HACIENDA Y HACIENDA PUBLICA.

El primer antecedente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del México Independiente, se encuentra en la Secretaría de Estado y Despacho Universal de Hacienda Pública, creada por Decreto de Regencia del Imperio el 8 de noviembre de 1821, en el que se encomiendan como funciones, "todos los negocios pertenecientes a la Hacienda Pública, en sus diversas rentas".⁷

A la caída del Imperio y con motivo de la promulgación de la Constitución de 1824, que estructura la República Mexicana, se expide el 16 de noviembre del mismo año, la Ley relativa a la Hacienda Pública, que reserva al Secretario de Hacienda la vigilancia de las casas de moneda, incorpora el sistema de correos al ministerio y, establece la Tesorería General de la Federación y la Contaduría de Hacienda.

Con las Bases Constitucionales (siete leyes) de 1836, que dan origen al Gobierno Centralista, los principios que estructuraban la Hacienda Pública fueron modificados, creándose por disposición el artículo 28 de las Bases, el Ministerio de Hacienda en sustitución de la Secretaría de Estado y Despacho Universal de Hacienda

⁷ Cfr. Manual de Organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Antecedentes, pág. 343.

Pública.

La estructura de la Secretaría se mantiene con pequeños cambios hasta el año de 1856, ordenando el establecimiento de un departamento para la impresión de sellos y se otorga concesión a particulares para la creación del Banco de México y su explotación por 10 años.

El año de 1861, se reestructura la Secretaría designándole por primera vez como Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que se integra la Tesorería General de la Federación, que hasta entonces funcionaba en forma independiente.

El 13 de mayo de 1891, se expide un decreto que establece Secretarías de Estado para el despacho de los negocios del orden administrativo federal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ve incrementadas sus atribuciones con lo relativo al comercio, designándola Secretaría de Hacienda, Crédito Público y Comercio. En el año de 1917, se separa de la Secretaría lo relativo al comercio para integrarlo a la Secretaría de Industria y Comercio. El 7 de diciembre de 1946, se expide la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, que crea la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa, a la que se encomiendan funciones hasta entonces realizadas por la Secretaría de Hacienda.

Posteriormente, el 24 de diciembre de 1958, en la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, se crea la Secretaría de la Presidencia, a la que asigna entre otras, la función relativa a inversiones, que en esta fecha correspondía a Hacienda y Crédito Público; la Ley Orgánica de la Administración Pública, aparecida en el Diario Oficial de la Federación de 21 de febrero de 1992, menciona la fusión de la Secretaría de Programación y Presupuesto con la Secretaría de Hacienda.

Después de esta modificación, la Secretaría no ha tenido grandes cambios, hasta 1997, en el que entra en vigor la Ley del Servicio de Administración

Tributaria, y para tener claras las atribuciones de dicha Secretaría y poder establecer de qué fracción surge la regulación para esta nueva ley, posteriormente se describen.

1.4.1.- MARCO LEGAL DE SU COMPETENCIA.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 90, establece que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que están a cargo de las Secretarías de Estado, de aquí que la propia Carta Magna dé sustento para la creación de diversas Secretarías, incluida la Secretaría en estudio.

Ahora bien, no sólo la constitución federal hace referencia del marco de competencia de dicha Secretaría en materia tributaria, existen infinidad de leyes que se remiten a su reglamentación por su estrecha vinculación con las funciones hacendarias, de aquí que se mencionen en la Ley Monetaria, la Ley General de Títulos y Operaciones de Créditos, la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Erario Federal, el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre muchas otras.

1.4.2.- SUS ATRIBUCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA ENMARCADAS EN LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le han otorgado diversas atribuciones en materia tributaria, las cuales no solo están expresadas en leyes específicas que le confieren el uso de éstas, sino que concretamente se encuentran reguladas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual establece

en su artículo 31 que a dicha Secretaría le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I.- *Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;*
- II.- *Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;*
- III.- *Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;*
- IV.- *(Se deroga).*
- V.- *Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;*
- VI.- *Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;*
- VII.- *Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;*
- VIII.- *Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares de crédito;*
- IX.- *Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que competa a otra Secretaría;*
- X.- *Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;*
- XI.- *Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;*
- XII.- *Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación;*
- XIII.- *Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;*

- XIV.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;
- XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;
- XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;
- XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;
- XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;
- XIX.- Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;
- XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;
- XXI.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;
- XXII.- Se deroga
- XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;
- XXIV.- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal;

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

Como se puede observar de la lectura de las fracciones anteriores, la Secretaría en mención es la encargada de recaudar todo lo concerniente al fisco federal, además de ejercer su propio control presupuestal y tener injerencia en la aprobación de las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones; de ahí que tenga según las fracciones XI y XXIV, la base jurídica de donde se sustenta la creación del Servicio de Administración Tributaria, con las características de organismo recaudador, pero jerárquicamente inferior, como se desprende del organigrama que actualmente mantiene la propia Secretaría.

CAPITULO II.

2.- UBICACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DENTRO DE LAS FORMAS DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA EN MÉXICO.

2.1.- Administración Centralizada.

2.1.1.- Poder Central.

2.1.2.- Presidencia de la República.

2.1.3.- Secretarías de Estado.

2.1.4.- Órganos desconcentrados.

2.1.5.- Órganos administrativo especiales.

2.2.- Administración Pública Paraestatal.

2.2.1.- Organismos descentralizados.

2.2.2.- Empresas de participación estatal.

2.2.3.- Fideicomisos públicos.

2.2.4.- Sectorización.

El ejercicio de la función administrativa hace necesaria la utilización de diferentes formas de estructuración, de acuerdo con las distintas actividades del Estado, así el artículo 90 constitucional establece que: "La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación."

2.1.- La administración centralizada.

De acuerdo con lo previsto por el precepto constitucional invocado, una de las formas de organización de la Administración Pública Federal es la centralizada, cuya estructura se conforma en los términos del párrafo segundo del artículo 10. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

La centralización presupone una estructura que agrupa a los diferentes órganos que la conforman, bajo un orden determinado, alrededor de un centro de dirección y decisión de toda la actividad que tiene a su mando, organización que se mantiene fundamentalmente en razón de un vínculo, denominado jerarquía o poder jerárquico.

De esta forma tenemos en la centralización una coordinación de los órganos que la integran, y que en razón de la competencia que tienen asignada, delimitan su actividad para no interferir en sus acciones, coordinación que permite un orden y agrupación específica, independientemente de que en forma interna cada órgano tenga su estructura particular, es decir, su propio orden jerárquico. En este sentido la jerarquía juega un papel preponderante, ya que une en línea vertical a las diferentes dependencias de la administración centralizada y a las unidades administrativas en su organización interna; y en línea horizontal, la coordinación permite su funcionamiento a través de la distribución de competencias.

Retomando las características antes mencionadas, se tiene bajo el criterio de dos autores que la centralización es:

...la estructura en la cual el conjunto de órganos administrativos de un país están enlazados bajo la dirección de un órgano central único y encuentran su apoyo en el principio de diversidad de funciones, pero dentro de un orden o relación en el que el impulso y la dirección la llevan los centros superiores o directivos, la ejecución los subordinados o inferiores.⁸

... la centralización es la forma de organización administrativa en la cual, las unidades y órganos de la Administración Pública, se ordenan y acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República, con el objeto de unificar decisiones, el mando, la acción y la ejecución.⁹

2.1.1.- Poder Central.

Esta forma de organización plantea la concentración de poderes en una persona que se encuentra en la cúspide de la estructura administrativa, por lo que la función administrativa que ejerce el Poder Ejecutivo está atribuida a esa persona. Sin embargo, en virtud de la imposibilidad de que un solo individuo realiza todas las actividades que el ejercicio de esta función implica, para el despacho de los asuntos del orden administrativo cuenta con diversas dependencias, denominadas Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, así como una Consejería Jurídica y diversas unidades de asesoría, de apoyo técnico y de coordinación, en los términos de los artículos 2o., 4o. y 8o. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

⁸ Véase *Oliviera Toro Jorge, Manual de Derecho Administrativo*, pág. 285.

⁹ Véase *Miguel Acosta Romero, Teoría General del Derecho Administrativo*, pág. 69.

2.1.2.- Presidencia de la República.

El órgano denominado Presidencia de la República está integrado por una serie de unidades administrativas que auxilian directa e inmediatamente al Jefe del Ejecutivo; hasta el año de 1976 existió una dependencia denominada Secretaría de la Presidencia, que fue creada por la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado publicada en el Diario Oficial el 24 de diciembre de 1958, y que existió durante la vigencia de esta ley, que fue abrogada por la actual Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976. Esta Secretaría tenía a su cargo el control y seguimiento de acuerdos presidenciales, la planeación y el control de la inversión pública, el registro de leyes, decretos, acuerdos y resoluciones, así como el aspecto administrativo de la Presidencia. Al desaparecer este Secretaría sólo se dejó la estructura administrativa de apoyo al Presidente, necesaria para el ejercicio de sus funciones exclusivas, integrada por unidades de asesoría, de apoyo técnico y de coordinación.

Estas unidades administrativas que integran el órgano denominado Presidencia de la República, aunque ya no constituye una Secretaría de Estado, tiene una estructura y organización, puesto que no existe una disposición legislativa o administrativa que la establezca, por lo que se ha ido integrando por Acuerdos del Presidente, conforme a sus necesidades.

De acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Presidente de la República cuenta con el apoyo de la Consejería Jurídica.

Como se sabe, el Presidente de la República desempeña funciones de Jefe de Estado y Jefe de Gobierno, es decir, tiene funciones políticas y administrativas.

En otros términos, cuando el Presidente de la República obra como autoridad administrativa, está realizando o siguiendo la voluntad del legislador, a diferencia de cuando obra como órgano político, caso en el cual realiza su propia voluntad, la cual resulta ser la voluntad del Estado, dado el carácter representativo con el que lo realiza... Como autoridad administrativa, el Presidente de la República constituye el jefe de la Administración Pública Federal. Ocupa el lugar más alto de la jerarquía administrativa, concentrando en sus manos los poderes de decisión, mando y jerárquico necesarios para mantener la unidad en la administración. ¹⁰

2.1.3.- Secretarías de Estado.

Para el despacho de los asuntos que conciernen a la función administrativa, el Poder Ejecutivo cuenta con Secretarías y Departamentos Administrativos, la ubicación de las Secretarías de Estado se remonta al origen de nuestro país, ya que desde la Carta Constituyente de Apatzingán, en octubre de 1814, se establecieron las Secretarías de Guerra, de Hacienda y de Gobierno.

La existencia de órganos administrativos con una competencia determinada para apoyar al Jefe del Ejecutivo en el ejercicio de sus funciones, es indispensable en toda organización estatal, ya que todas las actividades que implica el ejercicio de la función administrativa deben ser llevadas a cabo por las personas necesarias, que integran estos órganos, cuya naturaleza y características difieren de acuerdo al régimen político a que está sometido el Estado, y que se plasma en las normas jurídicas.

¹⁰ Véase Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, S.A., vigésima novena edición, México, pp. 173-174.

La estructura de la Administración Pública centralizada mantiene coordinadas a todas las Secretarías, ya que todas se encuentran en un mismo nivel, por lo que no existe dependencia de unas con otras, dependen directamente de Ejecutivo, además de que internamente, mantienen cohesión que les da su organización jerárquica, a partir de los titulares de cada dependencia, que son nombrados y removidos libremente por el Presidente, de acuerdo a las facultades que le otorga la fracción II del artículo 89 constitucional.

La organización básica de las dependencias del Ejecutivo, así como sus atribuciones, se encuentran señaladas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual establece en su artículo 14 la organización piramidal a partir de un Secretario, Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y Mesa, y los demás funcionarios establecidos en las normas respectiva; las facultades de cada dependencia están señaladas en forma global en la propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, pero se asignan en forma particular a las unidades de cada dependencia en el Reglamento Interior de cada Secretaría, que expide el Presidente de la República en ejercicio de su facultad reglamentaria, y con mayor detalle en los manuales de organización que cada titular de dependencia expide, como instrumentos de apoyo administrativo interno. Sin embargo, el despacho de los asuntos de cada dependencia *corresponde a los titulares, los cuales pueden delegar sus facultades, que no se hayan señalado como exclusivas, en los funcionarios que le están subordinados.* Además, en múltiples leyes administrativas se otorgan atribuciones en materias específicas a los diferentes órganos.

Tanto los reglamentos interiores como los manuales de organización y los acuerdos delegatorios de facultades deben ser publicados en el Diario Oficial de la Federación.

2.1.4.- Órganos desconcentrados.

La existencia de materias que requieren una atención especial parte de la Administración Pública, ya sea por lo delicado de su contenido, por la técnica de su manejo o por la celeridad en su tratamiento, ha hecho necesaria la creación de órganos dentro de los órganos, que gozan de cierta libertad técnica y administrativa, sin liberarse de la relación jerárquica de la organización.

Dentro del diccionario jurídico, los órganos administrativos desconcentrados son creados... "para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables."

Nuestra legislación reconoce la existencia de los órganos administrativos desconcentrados dentro de la administración centralizada, como una respuesta a la necesidad mencionada en el párrafo anterior.

El establecimiento de los órganos desconcentrados de la Administración Pública centralizada está regulado principalmente en los reglamentos interiores de cada una de las dependencias. Sin embargo, muchos de ellos han sido creados por leyes y por decretos, en los que establece su estructura y funciones principales. Un ejemplo de lo anterior es el Instituto Politécnico Nacional, que cuenta con su propia Ley Orgánica, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1981.

No obstante que en casi todos los reglamentos interiores de las dependencias existe un capítulo especial relativo a la desconcentración administrativa, al hacer un análisis de éstos encontramos que en muchos casos, más que referirse a la

desconcentración, la tratan como delegación de facultades, lo cual es indebido, puesto que son dos figuras diferentes, ya que en este caso la estructura administrativa sigue siendo la misma, sin que sea necesaria la creación de un órgano autárquico, como sucede en la desconcentración.

Ha sido frecuente confundir la delegación con la desconcentración administrativa, ya que hay algunos rasgos coincidentes que las acercan, aunque su estructura y finalidades son diferentes. Son cuestiones que no deben confundirse, toda vez que la delegación es transmitida por un Titular de la competencia como un acto propio específico; y no puede exceder a las facultades de quien delega.

En la desconcentración la competencia exclusiva, aparece en forma limitada, en tanto que en la delegación la competencia se asigna por el órgano superior al inferior, que realiza una competencia que no posee y que le es transmitida.

Los actos en la delegación se atribuyen al superior, en tanto que en la desconcentración tiene la fuerza jurídica necesaria, incluso para poner fin a la vía administrativa; quedando abierta la vía de recursos administrativos, pero que en la desconcentración, se reducen o se eliminan, esto es, que el órgano tiene facultades exclusivas en determinada materia, no sólo para la tramitación, sino también para la decisión. Es decir, a él le corresponde decidir en último término el asunto de su competencia.

El maestro Andrés Serra Rojas afirma que "se llama desconcentración administrativa a la transferencia a un órgano inferior o agente de la administración central, de una competencia exclusiva, o un poder de trámite, de decisión, ejercido por los órganos superiores, disminuyendo, relativamente, la relación de jerarquía y subordinación".

Estos órganos no se desligan ni destruyen la relación jerárquica, ni pierden su carácter de ente descentralizado, pero adquieren facultades o poderes exclusivos que en buena parte significan una limitada y precaria autonomía que es la

libertad restringida o condicionada, más no autonomía. La desconcentración administrativa, es la preparación de un órgano en tránsito hacia la descentralización, en instituciones que la administración juzga conveniente mantener en una situación especial, por estimar ineficaz el régimen de la descentralización para esta clase de asuntos.

Ahora bien para entender con más claridad la distinción que existe entre la centralización, desconcentración y descentralización administrativa haremos el siguiente cuadro comparativo.

Centralización

- Referente a un régimen en el cual todo poder viene del Estado, que es considerado como la única persona jurídica titular de derechos.
- Centralizar equivale a concentrar facultades en un ente que actúa unitariamente.
- Supone un centro o Poder Central del cual emanan las relaciones administrativas.

Desconcentración.

- Se sitúa en el cuadro de la centralización, pero es extraña a la descentralización y consiste en aumentar las facultades de las instituciones centralizadas y de este modo se descongestiona técnicamente, porque no rompe vínculos jerárquicos en provecho de los entes desconcentrados.
- En la desconcentración al contrario de la descentralización, no se crean personas morales, sino que un órgano inferior y subordinado se le asigna legalmente una determinada competencia exclusiva, que le permite una mayor libertad de acción en el trámite y decisión de los asuntos administrativos, sin que se rompan los vínculos jerárquicos.

Descentralización.

- Se crean personas morales, a las cuales se transfieren determinadas competencias, *manteniendo su autonomía orgánica y técnica*, al mismo tiempo que se reducen sus relaciones con el poder central.
- Al éste ente público, con iniciativa y decisión propia, se le desliga por medio de la ley, de la acción inmediata del poder central y se subordina a un régimen jurídico que lo aísla y lo somete a su propia responsabilidad.

Como el objetivo de éste capítulo, no sólo es describir las diversas formas de organización administrativa, sino el explicar con más detalle los organismos desconcentrados, para poder situar esta característica dentro de la ley en estudio, haremos referencia a los elementos de la desconcentración administrativa:

- a) Es una forma que se sitúa dentro de la centralización administrativa. El órgano no se desliga de este régimen.
- b) La relación jerárquica se atenúa, no se limita su labor, pero el poder central se reserva amplias facultades de mando, de decisión, de vigilancia y competencia, no ocupan la cúspide de la jerarquía administrativa.
- c) No gozan de autonomía económica, aún cuando se señalan casos de excepción.
- d) La autonomía técnica es la verdadera justificación de la desconcentración.
- e) La competencia se ejerce dentro de las facultades del Gobierno Federal, y se origina entre órganos superiores de la Administración Pública y los órganos inferiores que ven aumentada su competencia a costa de los anteriores.
- f) El órgano desconcentrado tiene su régimen por una ley, un decreto, un acuerdo del Ejecutivo Federal, o un régimen general de una Secretaría de Estado, aunque puede operarse en otras entidades.

g) El ejercicio de facultades exclusivas, no es obstáculo para que las relaciones entre el órgano desconcentrado y el Poder Central, sean directas normalmente a través del órgano correspondiente.

h) Sin necesidad de interferir en la competencia exclusiva, el Poder Central, está facultado para fijar la política, desarrollo y orientación de los órganos desconcentrados, para mantener la unidad y desarrollo de la acción de la Administración Pública.

i) El sostenimiento de un órgano desconcentrado corre a cargo del Presupuesto de Egresos de la Federación o el de la Institución que lo crea. En los órganos administrativos federales sus ingresos se incorporan al patrimonio federal. La doctrina no reconoce a estos órganos el manejo autónomo de su presupuesto o de su patrimonio, aunque se señalan casos de excepción.

Para comprender mejor el funcionamiento de los órganos desconcentrados, se tiene que, se clasifican en dos grupos:

A) La desconcentración horizontal o periférica llamada en ocasiones regional.

En esta las facultades exclusivas se atribuyen a un órgano administrativo periférico, que comprenden una extensión territorial limitada.

B) La desconcentración vertical o central, llamada también interna o funcional.

Aquí el órgano central superior cede su competencia, en forma limitada y exclusiva, a un órgano inferior, que forma parte de la misma organización centralizada.

2.1.5.- Órganos administrativo especiales.

Independientemente de la estructura orgánica regular a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores del presente capítulo, es necesario señalar que existe la posibilidad de crear otros órganos temporales o permanentes, que reciben diferentes denominaciones, según el acuerdo o decreto que origine su creación.

GABINETES.- El órgano más representativo de la Administración Pública Federal es el gabinete, el cual está integrado, de acuerdo con lo establecido en el art. 29 constitucional, por los titulares de las Secretarías de Estado, de los Departamentos Administrativos y de la Procuraduría General de la República. En el texto original de este artículo la denominación que se le daba era "Consejo de Ministros" la cual fue suprimida, ya que ese término no corresponde con el Sistema Presidencial Mexicano.

Cuando el órgano administrativo especial se encuentra integrado sólo por una parte de los titulares de las dependencias, se denomina "Gabinete Especializado". Conforme al Acuerdo por el cual se creó la Dirección General del Secretario Técnico de Gabinetes de la Presidencia de la República, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1983, los gabinetes especializados son:

- Economía.
- Asuntos Agropecuarios.
- Salud.
- Comercio Exterior.

El Ejecutivo Federal, mediante los acuerdos respectivos, podrá establecer los gabinetes especializados que considere necesarios.

Cada gabinete especializado cuenta con un Secretario Técnico para el control y seguimiento de los acuerdos que en ellos se tomen.

COMISIONES INTERSECRETARIALES.- Independientemente de los gabinetes, el Presidente de la República tiene facultades para integrar otros órganos, ya sea como comisiones intersecretariales o como unidades especiales con carácter temporal o permanente, en los términos del art. 21 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, como la Comisión Técnico-Consultiva de Ediciones Gubernamentales, creada por Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial el 14 de mayo de 1979, la Comisión Intersecretarial del Servicio Civil (D.O. del 29 de junio de 1983), la Comisión en Materia de Valores Arqueológicos, Históricos y Artísticos (D.O. del 31 de octubre de 1977), la Comisión Intersecretarial de Precios y Tarifas de los Bienes y Servicios de la Administración Pública Federal (D.O. 9 diciembre de 1983).

2.2.- Administración Pública Paraestatal

Los constituyentes de 1917, no pensaron que fuera posible una forma distinta de la administración estatal centralizada, y fue hasta el 21 de abril de 1981 que se publican en el Diario Oficial de la Federación, las reformas a los artículos 90 y 93, en los que se consigna la existencia de la Administración Pública Paraestatal y de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria.

Hacia el año de 1976, que se publica en el D.O.F. del 29 de diciembre de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es en donde se estableció que los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y fianzas, y los fideicomisos, todos ellos denominados entidades, integran la Administración Pública Paraestatal, en igual forma, otras leyes contemporáneas a ésta, entre las que se encuentra la Ley de Presupuesto,

Contabilidad y Gasto Público, publicada en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1976, regula lo relativo a la Administración Pública Paraestatal.

El 14 de mayo de 1986, se publicó la Ley Federal de Entidades Paraestatales que abrogó la Ley de Control de Organismos y Empresas Descentralizadas de 1970, la que amplía sus ámbitos de regulación y el contenido de la misma.

2.2.1.- Organismos descentralizados.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

La formación de estos organismos se remonta a los establecimientos públicos, y se fundaban en la necesidad que existía de atender un servicio público, con personal técnico calificado, especializado, con independencia presupuestal, que diera flexibilidad a las necesidades económicas del servicio y libre de los factores y problemas que imponía la burocracia centralizada.

Dentro del objeto que se maneja para los organismos descentralizados, además del servicio público, se toma en consideración la realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias, como la acuñación de moneda, correos, telégrafos, radiotelegrafía, comunicación vía satélite, emisión de billetes, petróleo y demás hidrocarburos, petroquímica básica, minerales radioactivos y generación de energía nuclear, electricidad, ferrocarriles, en los términos del párrafo cuarto del artículo 28 constitucional, y por prioritarios los tendientes a la satisfacción de los intereses nacionales y de necesidades populares, en términos de ley. Así como la

prestación de un servicio público o social y la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

Cuando son creados estos organismos, tienen que señalar nombre, objeto, domicilio, qué integra su patrimonio, los órganos de gobierno, dirección y vigilancia que lo forman y facultades de los mismos; así como el régimen laboral de sus trabajadores y la modalidad y términos de su extinción y liquidación. Otra de las características que presentan, es que los bienes de estos organismos forman parte del patrimonio de la Federación, ya que el artículo 2°, fracción V y 34, fracción VI, de la Ley General de Bienes Nacionales establece que se trata de bienes de dominio público, por lo que, sólo podrán gravarse por autorización expresa del Ejecutivo Federal, y siempre y cuando no sean inalienables por disposición constitucional. De igual forma el gasto de estos organismos forma parte del gasto público, en los términos del artículo 2°, fracción VI, de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

Por otra parte, su disolución, liquidación, fusión o extinción será propuesta al Ejecutivo Federal por la Secretaría de Hacienda con la opinión de la Coordinadora de sector a que corresponda, y que se realizará con las mismas formalidades establecidas para su creación.

Entre los organismos descentralizados más conocidos se encuentran: La Universidad Nacional Autónoma de México, Petróleos Mexicanos, Lotería Nacional, el Instituto Mexicano del Seguro Social, Fondo de Cultura Económica, Comisión Federal de Electricidad.

2.2.2.- Empresas de participación estatal.

La actividad empresarial del Estado está impregnada de muchas imprecisiones, contradicciones e irregularidades que han provocado la falta de

uniformidad en los criterios para su ejercicio, y una legislación sistemática que permita su desarrollo. Sin embargo, este problema se empezó a atacar a partir de la reforma que se hizo a los artículos 25 y 26 constitucionales, que establecen la rectoría económica del Estado y Sistema Nacional de Planeación, con el fin de que de una manera organizada se impulsen las áreas estratégicas y prioritarias que favorezcan el desarrollo nacional.

Con base en esta reforma se expidió la Ley de Planeación, instrumento para lograr un desarrollo equilibrado, ya que esta área de la Administración Pública Federal nació sin un plan, y fue creciendo desorganizadamente, sólo por la adición de empresas que por diversas razones el Estado fue comprando, y las que sólo en algunos casos ha establecido originalmente.

Basándonos en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se consideran como empresas de participación estatal mayoritaria según el artículo 46, las sociedades nacionales de crédito; las sociedades en que la Administración Pública Federal aporte del 50% de su capital o tenga serie especial de acciones que sólo puedan ser suscritas por el Gobierno Federal, que éste pueda nombrar a la mayoría de miembros de su órgano de gobierno o pueda designar a su director o presidente, o pueda vetar los acuerdos de su órgano de gobierno; y las sociedades o asociaciones civiles en que la mayoría de sus asociados sean del Gobierno Federal, o éste se obligue a realizar aportaciones preponderantes.

Retomando lo anterior, se tiene que la idea de la estructuración de las empresas públicas con participación de particulares, tiene por objeto el que el Estado no tenga el 100% de dichas empresas, puesto que esto no tiene razón de ser.

El objeto, por una parte, de la constitución y existencia de dichas empresas necesariamente debe de atender las áreas prioritarias que tiendan a la satisfacción de los intereses nacionales y de las necesidades del pueblo, en los términos de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales. Estas empresas deben de regirse

por un estatuto, pero deben observar lo que establece la Ley de Entidades Paraestatales, toda vez que en ella se describen los lineamientos de estructura, organización, funcionamiento y control. Su enajenación, disolución o liquidación de dichas empresas tiene que ser resuelta por el Jefe del Ejecutivo Federal a propuesta de la Secretaría de Hacienda, previa opinión de la Coordinación de Sector, cuidando siempre de los intereses públicos y los derechos laborales de los servidores públicos de la empresa, quienes tendrán preferencia en caso de enajenación para tener títulos representativos del capital del que sea titular el Gobierno Federal.

Para ejemplificar respecto de estas empresas tenemos a: Diesel Nacional, S.A., Petroquímica de México, S.A., Compañía Arrendadora de Equipo, S.A., entre muchas.

2.2.3.- Fideicomisos públicos.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 47, así como el numeral 40, de la Ley de Entidades Paraestatales consideran como fideicomisos públicos aquéllos que el Gobierno Federal o algunas de las demás entidades paraestatales constituyen, con el propósito de auxiliar al Ejecutivo Federal en las atribuciones del estado para impulsar las áreas prioritarias del desarrollo, que cuenten con una estructura orgánica análoga a las otras entidades y que tengan comités técnicos, resumiendo lo anterior, se tiene que los fideicomisos públicos, tienen que contar con tres características especiales:

- Que sean establecidos por la Administración Pública Federal.
- Que su propósito sea auxiliar al Ejecutivo en las actividades prioritarias del desarrollo.

- Que su estructura sea análoga a la de las otras entidades y que tengan comités técnicos.

Ahora bien, por otro lado, algunos autores consideran que se debe evitar la proliferación de los fideicomisos públicos si no se cuenta con la debida justificación para hacer uso de dicha figura, ya que sólo debe ser utilizada cuando no sea posible que un organismo descentralizado cumpla con los objetivos que se ha propuesto alcanzar, ya sea por la naturaleza específica del objeto a realizar o por los elementos técnicos que requieren la afectación de su patrimonio a un fin particular; porque de otra manera no es justificable su creación, como ejemplos de los fideicomisos creados tenemos:

- El Fondo de Fomento y Garantías para el Consumo de los Trabajadores (FONACOT), Fondo Nacional de Fomento al Turismo (FONATUR), Fondo Nacional para el Fomento de las Artesanías (FONART).

2.2.4.- Sectorización.

Dentro de la propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su numeral 50, se estableció que el Presidente de la República estará facultado para determinar agrupamientos de entidades de la administración pública paraestatal, por sectores definidos, a efecto de que sus relaciones con el Ejecutivo Federal, en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, se realicen a través de la Secretaría de Estado o Departamento Administrativo que en cada caso designe como coordinador del sector correspondiente.

Para entender la trascendencia de la sectorización, sólo es necesario considerar que el Jefe del Ejecutivo no puede atender a un gran número de entidades, ya que no obstante el propósito de su realización sea auxiliarlo, el tiempo que requeriría su atención no le permitiría tratar otros asuntos, sobre todo si se considera el número

Emma Edith Garrido Torres.

de entidades agrupadas por sectores. A cada coordinadora de sector (Secretaría o Departamento Administrativo) le son asignadas las entidades que tienen a su cargo asuntos compatibles y de interés a su ramo, a la cual le corresponden, según el artículo 2° del "Acuerdo por el que las entidades de la Administración Pública Paraestatal agrupan por sectores", publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 17 de enero de 1977 y modificado con fecha de 28 de febrero de 1980, diversas actividades, como el planear, coordinar y evaluar la operación de las entidades que este acuerdo agrupa en el sector correspondiente, en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal o el orientar y coordinar la planeación, programación, presupuesto, control y evaluación del gasto de las entidades listadas en el sector respectivo, entre otras.

Capítulo III.

3.- LA NUEVA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1.- Causas que originaron la modificación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la creación del Servicio de Administración Tributaria.

3.1.1.- Económicas.

3.1.2.- Políticas.

3.1.3.- Sociales.

3.1.4.- Jurídicas.

3.2.- Análisis doctrinal de la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria y características fundamentales del Servicio de Administración Tributaria.

3.2.1.- Órgano desconcentrado de la Administración Pública Federal.

3.2.2.- Autoridad fiscal.

3.2.3.- Atribuciones.

3.3.- Aspectos legales fundamentales del Servicio de Administración Tributaria.

3.3.1.- Organización.

3.3.1.1. Estructura orgánica.

3.3.1.2. Junta de Gobierno.

3.3.1.3. Presidencia.

3.3.2.- Del servicio Fiscal de Carrera.

3.3.3.- Disposiciones generales.

3.3.4.- Artículos transitorios de la ley que crea el Órgano.

3.4.- Crítica a la creación del Servicio de Administración Tributaria.

3.1.- Causas que originaron la modificación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la creación del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria como nuevo órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene el carácter de autoridad fiscal, cuyo objeto es la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la: determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público; de tal suerte que parecería lógico tener que agotar el tema de la obligación tributaria, sus partes, sus consecuencias, para apoyarnos en el desarrollo de este punto; sin embargo, se ha pretendido tomar ésto en un sentido restringido, a manera de precisar únicamente la ubicación del papel que el SAT juega en la realidad tributaria mexicana, por ser justamente eso: el nuevo sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, sujeto aquel acreedor que por su naturaleza de Estado goza de facultades para exigir a los particulares parte de su riqueza, esto es, una aportación llamada genéricamente contribución para la realización de sus fines. Esta organización político-jurídica de la sociedad, estructurada en un ente llamado Estado, es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, el cual se organiza para cumplir con el papel de acreedor fiscal y, es precisamente, esa organización a la que se hace referencia en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al señalar a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.

En última instancia sólo existe un sujeto activo de la obligación fiscal y es el Estado, solamente él está investido de la potestad tributaria, atributo de la soberanía que el pueblo le delega. En un Estado organizado, política y administrativamente, las entidades federativas y los municipios participan de diversas formas en esa potestad tributaria, pero con las limitaciones del Estado central previstas en la carta magna.

La doctrina señala que puede haber otros sujetos activos, subordinados al Estado y que obtienen esa capacidad solamente de la delegación que de ella hace el Estado, mediante una ley y con los límites que expresamente se señalen. En todo caso, son comunes los órganos independientes del Estado que colaboran con él en la realización de la función pública. Con lo anterior, si el Estado permite o autoriza a entes distintos a él a cobrar o imponer contribuciones, será con las limitaciones y con el permiso expreso de una constitución.

Para Rodríguez Lobato, la hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la constitución del propio Estado, puesto que se trata del ordenamiento que organiza y distribuye entre los poderes las atribuciones del Estado, inherentes a su soberanía.¹¹

En México, constitucionalmente el único sujeto activo de la obligación fiscal, es el Estado y en el cuerpo de ella no se prevé la posibilidad de delegar el papel en ningún organismo independiente, cualquiera que sea su naturaleza, que pueda ser sujeto activo ni ejercer la potestad tributaria. Por ello en estricta técnica jurídica el Estado no puede delegar en un organismo público descentralizado la función de sujeto activo de la relación fiscal, en todo caso debía estar previsto en la propia constitución.¹²

En este marco, se crea el Servicio de Administración Tributaria para desempeñar el papel de sujeto activo en la relación de carácter tributario que el Estado sostiene con los particulares. Para lo cual, a continuación se analizan algunas de las causas fundamentales que dieron origen a la ley en estudio.

3.1.1.- Económicas.

Dentro de las primeras razones para la creación de este instrumento recaudador, nos encontramos frente a un proceso gradual de cambios, ante una

¹¹ Véase Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, 1983, p. 122.

¹² *op. cit.*, p. 123.

reforma de la administración tributaria que no podrá tener efectos definitivos a plazo inmediato. No sólo se espera que se continúe con este proceso, sino que ante los cambios inesperados en las últimas fechas, se exige no sólo se den, sino se vayan adecuando y creando los órganos internos con las condiciones que se requieran para optimizar el resultado.

La administración pública dentro de la sociedad desempeña un papel esencial para el desarrollo del país. Es por eso que se busca con cada reforma, hacerla más accesible, moderna y eficiente, para observar un incremento en la productividad global de la economía.

Pero abocándonos al estudio de esta primera premisa, tenemos que dentro del sistema de recaudación mexicano, el SAT surge como una oportunidad más para optimizar y aumentar la recaudación, bajar el costo de pago, dar un verdadero marco de seguridad jurídica, propiciar un equilibrio en la relación del fisco y el contribuyente, además de intentar formar una verdadera conciencia tributaria, con el aprovechamiento de los fallidos intentos anteriores y con la experiencia de otros países que han vivido ya reformas a su administraciones tributarias.

3.1.2.- Políticas.

En el mundo contemporáneo en que vivimos, existe una marcada tendencia encaminada a modernizar la administración tributaria, mediante la constitución de nuevas instituciones, o bien, a través del fortalecimiento y transformación de los ya existentes. En efecto, si se revisa el desarrollo en los últimos años de los sistemas de administración tributaria de diversos países, se advierte una corriente decidida en ese sentido, de tal forma que esa actividad pública, esencial para sustentar el desarrollo de los programas de gobierno, se lleve a cabo de manera eficaz, eficiente y ante todo, justa y equitativa.

La necesidad de un cambio en la administración tributaria de nuestro país, ha sido manifestada con toda claridad y en forma reiterada por amplios sectores de la sociedad. En este sentido, la propuesta para atender esta demanda de la ciudadanía ha sido la de realizar las acciones necesarias tendientes a que la autoridad encargada de la recaudación, del cobro de contribuciones y de la aplicación de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, se constituya en un órgano desconcentrado, moderno y con autonomía técnica y funcionarios formados en el servicio civil.

Sin embargo, si nace el SAT como una respuesta a intereses políticos de satisfacer a gobiernos extranjeros, o con el afán puro de homogenizar el sistema jurídico y económico de México a un proceso mundial de globalización, entonces empieza mal. Cada país responde a fenómenos diferentes y las reacciones a ellos cambian, pues los entornos y las circunstancias cambian también. México tiene su propia realidad y si la creación del SAT no se apega a ella, probablemente la reacción óptima no sea la que en otros países se produjo con un entorno equivalente.

Con el objeto de describir con mayor claridad lo antes expuesto, enfocaremos nuestra atención en un breve estudio de otros modelos de los cuales dos de ellos, precisamente sirven de base para la creación del SAT.

La Administración Tributaria en otros modelos.

A. Tendencias de los países miembros de la OCDE.

En diciembre de 1960 se creó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.), con el objeto de promover políticas tendientes a la sana expansión de las economías de los países manteniendo la estabilidad financiera,

con apoyo al comercio mundial sobre bases multilaterales y no discriminatorias.¹³ Esta organización nacida a raíz de la recuperación euroamericana de la Segunda Guerra Mundial, procura integrar al desarrollo mundial a los llamados países en vías de desarrollo, se ha caracterizado además, por proponer modelos en diversas materias como los *tratados internacionales de doble imposición* y las estructuras de las administraciones tributarias para un mayor rendimiento de las mismas, modelos que en gran medida han sido considerados por nuestro país.

Aún cuando la lista de los países miembros ha ido aumentando desde su creación, y por ende el análisis de sus administraciones tributarias sería muy largo, se hace mención de algunos rasgos importantes de aquellos que pueden resultar ejemplificativos.

En Francia, hay una administración de tipo unitario, la ley fiscal se aplica en los departamentos metropolitanos y los llamados de ultra mar, y emplean a casi 80,000 agentes. La función de recaudación y control de los impuestos se realiza a través de 107 direcciones con atribuciones en materia fiscal. La Dirección de Impuestos tiene estructura piramidal, con direcciones generales adjuntas y sus propios gabinetes de trabajo, estas direcciones pueden tener competencia nacional, regional, departamental o local, además de que es una organización dividida por impuestos.¹⁴

Por su parte la República Federal de Alemania es una federación consistente en 16 estados que en su conjunto se conocen como *Laender* y que tiene 16 oficinas independientes que realizan la supervisión, recaudación y control de los distintos impuestos. Hay lineamientos generales dados por la administración tributaria federal pero cada administración local se organiza y puede por tanto, haber ligeras diferencias entre unas y otras. La oficina federal es de una estructura más reducida,

¹³ Cfr. *Informe 1997 del Comité Fiscal, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), Instituto de Estudios Fiscales, 1978, p. 11.*

¹⁴ Cfr. *TAX ADMINISTRATIONS, Committee on Fiscal Affaires, OCDE, capitulo Francia.*

cinco secretarios, dos de los cuales son de representación parlamentaria y dos secretarios de Estado; esta estructura administrativa federal no controla a las administraciones locales y sólo tiene como atribuciones el presupuesto general y las políticas monetaria y fiscal. Lo más importante es que el departamento federal de impuestos no es superior a los departamentos fiscales del Laender, sólo coordina y da los mencionados lineamientos generales, tiene además la representación internacional pero en algunas materias como los tratados internacionales de doble imposición, debe consultar al Laender. La administración tributaria alemana tiene además, dos unidades especiales Bundesbetriebsprüfung o unidad especial de Auditoría, y una unidad especial de Información, ambas como parte de la organización federal.¹⁵

También país europeo, Italia, asigna a la administración tributaria al Ministerio de Finanzas o Hacienda las materias estrictamente fiscales, mientras que al Ministerio del Tesoro corresponde la organización del presupuesto y del gasto del Estado. La estructura de la administración tributaria italiana se articula en una administración central organizada por impuestos, con sede en Roma y una administración periférica con oficinas provinciales y locales que dependen de la administración central; la recaudación corresponde en organización y administración a las oficinas locales y la central hace la planeación y control.¹⁶

En contraste, a la cabeza de la administración tributaria en Japón, se encuentra el llamado National Office of the National Tax Administration (N. T. A.), órgano "exterior" del Ministerio de Hacienda y que tiene a su cargo las oficinas regionales y el Okinawa, Oficina Regional de Impuestos que divide por regiones la función de administración fiscal. La atribución general en la materia, la tiene el Ministerio, organizado en ocho Direcciones mientras que el N. T. A., se divide en cinco

¹⁵ *op. cit.*, Sección Alemania p.3 y "Recent Developements in German Tax Administration", *Tax Planning-International Law Review*, número 8, agosto, 1996.

¹⁶ *ibidem*. Sección Italia, p. 1 y Severo Giannini Massimo, *Della Pubblica Amministrazione. Edizioni speciale per gli studenti dell'Università di Roma Milano*, 1960. p 3.

departamentos, el encargado de recaudar los impuestos directos, otro de impuestos indirectos, asuntos criminales y de investigación y fiscalización. Al Ministerio le corresponde la planeación fiscal y las iniciativas de leyes fiscales, incluyendo las aduaneras, mientras que N. T. A., es responsable de la ejecución de leyes y tratados fiscales en general, así como la política para la planeación de la administración tributaria general.¹⁷

Una administración tributaria cuya naturaleza jurídica resulta interesante es la de España; siendo un país unitario pero con 17 comunidades autónomas reconocidas y respetadas constitucionalmente, las administraciones no sólo tributarias sino políticas y sociales, se comparten. Cada comunidad se divide en provincias y tienen sus propias estructuras de gobierno, con independencias de la Administración Central, ambas trabajan sobre la misma base geográfica pero bajo principios de atribuciones separadas. En el aspecto tributario, las regiones tienen competencias específicas para imponer contribuciones delegadas por el gobierno central, pero incluso las regiones de Navarra y el País Vasco tienen sus propias administraciones tributarias. La estructura de la administración tributaria española se basa en un principio de centralización y, coordinación con la Secretaría de Estado de Hacienda, que agrupa a las Oficinas regionales y locales, sin tener un contacto directo con el contribuyente. La Secretaría de Estado de Hacienda maneja la planificación y el presupuesto por medio de una Secretaría General específica y otra Secretaría General de Hacienda que ejecuta el sistema fiscal y coordina la administración tributaria. Aquí también, se encuentran unidades especiales, una de Información e Investigación y otra que controla los aspectos fiscales internacionales, desde la celebración de los tratados, hasta el tratamiento a los extranjeros, no residentes en España o el régimen de tributación para los ingresos provenientes del extranjero.¹⁸

¹⁷ *op. cit. supra OCDE, sección Japón.*

¹⁸ *idem. Sección España p. 6.*

Dentro de los sistemas jurídicos anglosajones, son de importancia el inglés y el norteamericano, el primero se reseña brevemente en los siguientes renglones, el segundo, por ser de inspiración y contacto cercano a nuestra administración tributaria, merece mención aparte. Igualmente, el Reino Unido forma una unidad, administrativamente compuesto por Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte. A partir de una distribución en las facultades para imponer y recaudar los diversos impuestos, la administración tributaria inglesa se encabeza por una Junta, presidida por un Presidente, apoyado por Comisionados y Directores que pueden variar en número. Sus funciones son básicamente de control y coordinación de las 769 oficinas locales que se dividen por impuestos y por recaudación. Existen también unidades especiales para los aspectos internacionales, de reclamaciones, régimen de extranjeros, intercambio de información y uno particular para el impuesto al petróleo.

Breve referencia al Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América.

Los Estados Unidos de América, tienen una estructura federal; los poderes de gobierno se dividen y se comparten entre el gobierno federal y los 50 estados unidos, ambos niveles de gobierno son independientes entre sí en las ramas ejecutiva, legislativa y judicial.¹⁹ La llamada rama legislativa se compone de las dos casas o cámaras, The House of Representatives y el Senado. Las leyes fiscales formalmente deben iniciarse en la House of Representatives, aún cuando las iniciativas provengan tanto del Senado como del Ejecutivo. Las contribuciones impuestas por la legislación federal se recaudan por el Departamento del Tesoro. Muchas de las funciones de administración tributaria del Secretario del Tesoro son delegadas a quienes resulten ser la cabeza de los nueve departamentos que lo componen, incluyendo el servicio de aduanas, el departamento de alcohol, tabaco y armas de fuego, encargados de áreas determinadas de la administración; y el Servicio

¹⁹ Cfr. *Apuntes del Curso "El Sistema Jurídico Norteamericano" impartido por Gil Anav, de agosto de 1996 a enero de 1997, Facultad de Derecho, División de Educación Continua, Antiguo Colegio de San Ildefonso, Ciudad de México.*

de Rentas Internas, Internal Revenue Service (I. R. S.), que administra los ingresos por impuestos federales y aquello que no es competencia de los demás departamentos o servicios, que en general, se manejan con independencia unos de los otros.²⁰

El Servicio de Rentas Internas (I.R.S.), es la agencia gubernamental de los Estados Unidos, parte del Departamento del Tesoro, responsable de administrar y reforzar las leyes internas de recaudación, excepto las relacionadas con alcohol, aduanas y armas, tabaco y explosivos, es decir, el sistema tributario federal.²¹

En 1987, estas responsabilidades incluían el procesamiento de 193 millones de declaraciones de impuestos federales y documentos complementarios presentados, mientras que la recaudación bruta ascendió a 886 mil millones de dólares. Hasta hace algunos años, el I.R.S. realizaba su trabajo con un presupuesto de cinco mil millones de dólares, con más de ciento diez mil funcionarios en más de 900 oficinas en todo el territorio de los Estado Unidos y alrededor del mundo.²²

Orgánicamente, el I.R.S. tiene un sólo funcionario de designación política, el Comisionado de Rentas Internas, debajo de él existen tres niveles de ejecutivos de carrera responsables por el funcionamiento del Servicio, encargados de dirigir todas las políticas, programas y actividades. El primer nivel se forma de un subcomisionado principal, subcomisionado de plantación y recursos y un subcomisionario de operaciones. El segundo nivel de ejecutivos se forma por siete Comisionados Regionales que supervisan las operaciones diarias de las oficinas de campo y de los Centros de Servicio, además de la Oficina Nacional de Washington.²³

²⁰ *op. cit supra* OCDE sección Estados Unidos, pp. 1 y 2.

²¹ Véase *Blacks Law Dictionaty*, 6th edition, Centennial Edition p. 8 16

²² Véase Boner, O. Marian, *The Internal Revenue Service: A Microcosm of Government*, en *Texas Law Review*, vol. 35, número 6. junio, 1990. p. 78 l.

²³ Véase *Smith Ephraim*, 1998 *CCH Federal Taxation*, Chicago, 1997. 1151 p. 13.

El tercer nivel se forma por los ejecutivos de operaciones, con 63 Directores Distritales que supervisan la administración de las leyes tributarias federales, hay también Centros de Servicios que se encargan de revisar todas las declaraciones presentadas, con una organización tecnológica que ocupa un lugar primordial en la administración.²⁴

A partir de 1989, el Servicio de Rentas Internas tiene una Declaración de Misión y Declaración de Compromiso, en el que es muy clara para el personal y para el contribuyente cuál es la misión y el objetivo de esta Institución: "El objetivo que perseguimos en el Servicio de Impuestos Internos, es el de recaudar la cantidad correcta de impuestos, al menor costo para el público; mientras que mejoramos continuamente la calidad de nuestros productos y servicios; desempeñar nuestras funciones de modo que garantice el más alto grado de confianza pública en nuestra integridad, eficiencia e imparcialidad de nuestro sistema tributario." "Para lograr excelencia en la administración tributaria y servicio de calidad, estamos comprometidos con estos objetivos: (...)". Asimismo los contribuyentes conocen sus derechos y se les mantiene informados a través de diversos folletos, publicados en varios idiomas para la sociedad pluricultural de este país en los que se les hace saber que "Como contribuyente, tiene el derecho de que los empleados del IRS lo traten de una manera justa, profesional, pronta y cortés (...)."²⁵

Cabe aquí resaltar que el proceso de capacitación de los funcionarios del I.R.S. ha sido una de las principales preocupaciones. Cuando en 1952 el Congreso de la Unión de Estados Unidos hizo una revisión de la organización del I.R.S, se llegó a la conclusión de que era necesario mejorar su operación. Se requería que los contribuyentes tuvieran un mayor grado de confianza en la capacidad del personal y de los funcionarios, que esto los impulsara a presentar una declaración voluntaria y

²⁴ loc. cit.

²⁵ Cfr. *Publicaciones IRS "Derechos del Contribuyente" 1s/90* y *"Comprendiendo el Proceso de Cobro" 594S, Department of Treasury, IRS, 1997; Secretaría Ejecutiva del CIAT, op. cit. supra p. 17*

veraz.²⁶ Este proceso inició hace casi 50 años y se ha requerido de un gran esfuerzo para continuarlo y llevarlo a sus últimas consecuencias, adecuándolo a los factores de cambios en la legislación fiscal, estudios del gobierno, problemas de desempeño del personal del programa, cambios en el medio ambiente, etc.²⁷, una serie de factores que invitan a una seria reflexión y que excede entonces de los límites de la semblanza que se pretende dar a esta agencia del gobierno de los Estados Unidos como inspiración y fuente de contacto continuo con la que sea nuestra administración tributaria.

La Administración Tributaria en los países de América Latina.

En 1961 se dio una conferencia celebrada en la ciudad de Buenos Aires, bajo los auspicios de la Organización de Estados Americanos (OEA), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Comisión Económica para la América Latina (CEPAL). Desde entonces quedó claro que la "administración tributaria constituye la llave de la política fiscal". Se han desarrollado muchos esfuerzos de colaboración recíproca, el más notorio es que el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) desde su creación en 1967, ha encabezado un foro para el intercambio de experiencias de administraciones tributarias y una Institución para el estudio, investigación y apoyo de los países americanos. Los temas de las diversas conferencias anuales son muy diversos y se caracteriza por hacer publicar sus resultados en una serie de cuadernos que resultan muy útiles.

En 1983, el CIAT encabezó una serie de encuestas hechas a 18 países americanos con el objetivo final de conocer la evolución de sus sistemas y administraciones tributarios y desde entonces ha procurado mantenerlo actualizado. Por medio del análisis de problemas como los cambios importantes en la organización,

²⁶ Véase Birdsall Orion, *La evolución de la Capacitación en el Servicio de Rentas Internas (Internal Revenue Service) U.S.A.*, en *Revista Investigación Fiscal*, 2da. época, número 4, julio-agosto, 1982, p. 107

²⁷ *op. cit.* p. 1 12

el factor humano incluyendo la capacitación, la asistencia y educación al contribuyente, la recaudación y su costo, fiscalización, medición de la evasión, procesamiento de datos, asistencia técnica internacional y coordinación con otros niveles internos de gobierno, se llegaron a conclusiones que publicadas y analizadas han permitido conocer la evolución de las administraciones tributarias de los países americanos.

En un artículo-resumen de dichos resultados, Roberto Hoyo D'Adona, funcionario hacendario mexicano y miembro del CIAT, presenta una relación de los asuntos antes mencionados²⁸, de los que cabe resaltar los siguientes puntos. Hace 20 años la mayor parte de las administraciones estaban estructuradas por impuestos. En la actualidad, la mayoría se encuentra bajo un esquema por funciones. En cuatro países la administración continúa organizada por impuestos y otros siguen un esquema mixto. En todas las administraciones, la fiscalización es una de las funciones de la administración tributaria así como la recaudación, excepto en algunos casos en que ésta última se encarga a la Tesorería. En la mayor parte de los países se manifiesta una franca tendencia a la desconcentración operativa de la administración, entendiendo por tal la formación de oficinas regionales o locales, con delegación de facultades a las mismas. Un país con alto grado de desconcentración regional consideró estar iniciando una ligera tendencia hacia la centralización de ciertas funciones.²⁹

La capacitación del personal de las administraciones tributarias es una función que puede observarse en todos los países, ya se hizo mención al lugar primordial que ésta ocupa en la administración tributaria de los Estados Unidos. En los países latinoamericanos, para 1961, ya se había institucionalizado esta función y hoy todos cuentan con centros o instituciones apropiadas dedicadas a impartir capacitación y a sus funcionarios y empleados, muchos con la asesoría de organismos internacionales.

²⁸ Véase "Evolución de la Administración Tributaria en los Países Americanos de 1961 a 1980", *Revista Investigación Fiscal*, 2da. época, número 6, julio-agosto, 1983. p. 63

²⁹ *Ibidem* ob. cit. p. 64.

Los esfuerzos mas generalizados se han enfocado a facilitar al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones, en particular la presentación de las declaraciones y el conocimiento y entendimiento de la ley, los cambios a la legislación y la formación de una "conciencia ciudadana". Por ejemplo en uno de los países donde se realizaron encuestas, a nivel de educación primaria, se desarrolla un programa denominado "el contribuyente del futuro" en el que se distribuyen boletines escolares, se trabaja sobre ellos y se premia a los mejores.³⁰

En última instancia, la eficiencia de la administración tributaria se ve reflejada en los niveles de recaudación y su ineficiencia en los niveles de evasión; analizar los índices de aumento de los primeros sería excesivo, sin embargo, en el 50% de los casos, se vieron elevados los niveles recaudatorios, tomados en comparación con los índices que proporciona el Fondo Monetario Internacional y las estadísticas de los propios países con cifras ajustadas. El presupuesto de las Administraciones Tributarias se ha incrementado en diversas proporciones, desde un 56% hasta un radical caso en que aumentó 30 veces, sin embargo, el crecimiento en el gasto por parte de la administración tributaria en la mayoría de los casos, al ser comparado con los niveles de recaudación, presenta una disminución en el costo proporcional, tanto para la administración como para el contribuyente, hecho que denota que en este sentido, se está cumpliendo con los objetivos.³¹ En la mayoría de los países rige el principio de autodeterminación; en un número menor, el contribuyente sólo determina la base y la administración tributaria formula la liquidación y expide una cuenta por cobrar, que el contribuyente paga voluntariamente; el sistema bancario y el sistema postal son auxiliares en el sistema de pago, además de las oficinas propias de las administraciones.

Dentro de esta reseña de los factores importantes de las administraciones tributarias de los países americanos, se debe hacer notar que aún cuando las cifras y

³⁰ *ibidem* p. 66.

³¹ *id.* p. 71

proporciones son ya productos de una estadística, no todos los países son iguales, hay países de gran tamaño y compleja organización como es el caso de Estado Unidos, Canadá, México, Brasil y Argentina, primeros dos que merecen estudio aparte, dado que el desarrollo económico, cultural y social de primer mundo que ostentan estos países, los ha llevado a ser tomados como punto de partida por otros países al realizar alguna modificación a los modelos de sus propios países, (aunque en este trabajo, únicamente se detalle el de Estados Unidos). En la escala intermedia son considerados por ejemplo, Venezuela, Colombia, Chile y Perú. Finalmente países predominantemente pequeños y con población contribuyente menor se consideran los países del istmo centroamericano y los del área del Caribe.³²

Cabe señalar que las administraciones tributarias viven procesos de cambios permanentes en su estructura interna, derivados de las modificaciones a los sistemas legales y la incorporación de nuevos procedimientos y avances tecnológicos para el mejor desarrollo de su gestión. Desde un punto de vista práctico y realista, las administraciones tributarias se organizan en atraso en relación con los problemas que enfrenta, la gran cantidad de cambios jurídicos y técnicos generalmente rebasa el cambio en las administraciones tributarias, en particular aquellas de los llamados países en vías de desarrollo.

En general, se advierte una tendencia hacia la separación de la administración de los impuestos internos y aduaneros (Brasil y Surinam los administra juntos, mientras que las Antillas Holandesas los separa aún de los impuestos al consumo). En algunos países como el Canadá, la administración de los impuestos se ha institucionalizado en el nivel ministerial. En todos los países se aprecia una concentración de funciones normativas a nivel central y descentralización a nivel operativo, incluso a los tres niveles como el caso de Perú, Colombia, Chile y México.³³

³² Véase CIAT, "Organización de la Administración Tributaria en 26 países latinoamericanos", en *Revista Trimestre Fiscal*. Año. 4, número 19, octubre-diciembre, 1993. p 19.

³³ *op. cit.*

Modelo del CIAT.

Más recientemente el mismo CIAT, a través de sus actividades de intercambio de experiencias al que ya se hacía referencia, pudo constatar que en gran parte de sus países miembros, en particular América Latina, las normas que regulan las relaciones fisco-contribuyente no resultan adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos y, las normas que regulan el ejercicio de sus administraciones tributarias, solo dificultan el desempeño. Además la estructura de las leyes tributarias es ilógica y complicada, dispersando la regulación de los impuestos, y manejando con poca claridad la actuación de las administraciones en todas las etapas de la relación fiscal, provocando en gran medida las actuaciones redundantes y contradictorias de las mismas.³⁴

Con estas consideraciones, el CIAT a través de las respectivas comisiones de trabajo en las que participaron mexicanos, concluye que se hacía necesaria la adaptación de las normas a estos problemas y a los avances tecnológicos para permitir un mejor aprovechamiento del impacto positivo y el facilitar al contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones. Con respecto a las administraciones tributarias, concluye que hay una serie de estructuras semejantes toda vez que las funciones que éstas realizan son también similares, situación que justificaría la elaboración de un modelo propuesto por el CIAT que "sirva para orientar a sus países miembros, en los esfuerzos que pudieren emprender para perfeccionar sus legislaciones".³⁵

Así, en 1997 el CIAT propone un modelo de código tributario, en el que en cinco grandes títulos propone a sus miembros, cómo debe operar el sistema tributario y las administraciones tributarias. Se hace aquí, nota especial al reconocimiento que

³⁴ Véase *Secretaría Ejecutiva del CIAT, Modelo de Código Tributario, en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa IX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo V, TFF, México 1997, p. 157.*

³⁵ *loc. cit.*

hace este modelo en su artículo 17, a que el sujeto activo de la obligación tributaria es "el ente público titular de potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo". Es decir, se parte del principio que la potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo, éste puede encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, como sucede ya en las contribuciones de seguridad social, caso en el que el "ente" se colocará como nuevo sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, como acreedor del tributo.³⁶

Mención al caso de Chile.

Amerita mención especial el caso de Chile, en virtud de que fue una de las administraciones tributarias que más a detalle se analizó para los efectos del proyecto de nuestra reforma a la administración tributaria, ya que aquella recientemente, fue objeto de una reforma equivalente a la mexicana.

El legislador chileno partió de la base de entender como misión básica de todo sistema fiscal el crear un clima de acatamiento, obtenido por medio de una "conciencia del contribuyente" que fomente el cumplimiento voluntario,³⁷ esto es, saber y conocer las leyes fiscales, los formularios y el método de los cálculos. Es evidente que para lograr esta misión en un pueblo medianamente educado, es el papel de la administración tributaria agilizar y facilitar ese conocimiento de las leyes, formularios y métodos de cálculo.

El grueso de la recaudación no es por fallos, verificación de las declaraciones, etcétera, sino del "ánimo" del contribuyente que permite lograr un mínimo de evasión y un máximo de recaudación; para lograr ese ánimo, participan muchos factores, ajenos al control del organismo fiscal, factores que ya se

³⁶ Véase *Comentarios de la Secretaría Ejecutiva del CIAT al Modelo, ob. cit. Supra, p. 176.*

mencionaban en apartados anteriores como los elementos para que una administración tributaria funcione. Un adecuado clima para fomentar el "ánimo" en el contribuyente es convencerle de que todos contribuyen por igual (equidad), que goza de una política de reducciones, que la autoridad coopera y facilita el cumplimiento, confianza en el organismo por su buena reputación, capacidad técnica y eficiencia, además del temor al castigo en caso de evasión ("aura de infalibilidad").³⁸

Partiendo también de las funciones de fiscalización y recaudación de cada país, corresponde respectivamente la operación de la estructura organizativa. En el caso de Chile, el primer paso fue el nivel operativo, perfeccionar los cimientos de una estructura nueva; el cuidado extremo de las oficinas por zonas que son finalmente quienes tienen el contacto directo tanto con los contribuyentes como con los recursos. Se trató de reducir al mínimo las unidades administrativas para evitar la repetición en las funciones, además de identificar perfectamente las funciones susceptibles de ser descentralizada y, perfeccionar el sistema de control por parte de la oficina central.³⁹

Con la reciente descentralización de la administración tributaria chilena se busca perfeccionar la función, crear la "conciencia del contribuyente", mejorar la recaudación aún cuando se está consciente que sustituir los viejos y enraizados hábitos por otros nuevos es en extremo trabajoso y prolongado, se cree que así como toda innovación gerencial o empresarial se inicia por la cabeza, entonces en la medida en que lo superiores entiendan y cambien, será más factible transferir el cambio a los niveles inferiores. Se tiene conciencia también, que se requiere un tiempo adicional a los seis meses que se dieron de *vacatio legis* cuando se reformó la estructura tributaria, pero es fundamental para lograr un cambio, trabajar en conjunto con el contribuyente,

³⁷ Véase Nowak D., Norman, *Teoría y práctica de la Administración Fiscal. Proyecto de Modernización del Servicio de Impuestos de Chile*, Amorroutu editores, Buenos Aires, 1970. p. 17.

³⁸ *op. cit.* p. 21

³⁹ *loc. cit.*

con el personal, con los funcionarios, y fomentar desde sus cimientos la conciencia fiscal buscada.⁴⁰

3.1.3.- Sociales.

Parece que el SAT que empezó a vivir el 1o. de julio de 1997, es una mala estructura inicial con posibles cambios estructurales a futuro, en una búsqueda porque la Administración Tributaria Mexicana logre un papel de equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y el interés del fisco, en un marco de legalidad.

Por otro lado, si se subsana la notoria ausencia del contribuyente en el proceso de creación, principal interesado en conocer y entender a su acreedor fiscal, probablemente se logre crear una cultura tributaria en el mexicano. Cultura y conciencia no privativa del contribuyente sino propia también del funcionario, en todos sus niveles, que deberá también participar en este proceso gradual de formación de una educación tributaria.

La presencia del contribuyente no tiene que ser directa, preguntar a cada uno la opinión para un mejor servicio, sin embargo hay organizaciones como las Cámaras de Comercio e Industria o los Colegios Profesionales como instituciones reconocidas que incluso tienen por función ser medio de comunicación entre la Administración Pública y el gremio que representan. Este enlace permitiría que la administración tributaria conozca de manera directa las necesidades de los contribuyentes representados a través de estas organizaciones y facilitaría los canales de comunicación de la autoridad hacia sus administrados. De esta forma es reconocido por ejemplo en la Ley de Profesiones (artículo 50, incisos b y c, o en la Ley de Cámaras de Comercio e Industria (artículos 1° y 4°), o en la Ley de Cámaras Empresariales y sus confederaciones, de reciente entrada en vigor.

⁴⁰ *ibidem*. p. 41

México requiere de una administración orientada al servicio y cercana a las necesidades e intereses de la ciudadanía, que avance con rapidez y eficacia hacia la prestación de servicios integrados al público que eviten trámites, ahorren tiempo y gastos e inhiban discrecionalidad y corrupción.

3.1.4.- Jurídicas

En esta premisa encontramos que, para obtener una nueva estructura fiscal, es necesario sustentarla en una base jurídica; de aquí que forzosamente se hayan tenido que dar cambios jurídicos para dar parte al nuevo sujeto de la relación tributaria mexicana. Lo más curioso en el renglón jurídico, es que se crea en 1995, e inicia su vigencia hasta 1997, en el mandato de otro Presidente de la República el cual se hace cargo de un país que le es entregado en deplorables condiciones económicas, tratando que sea un punto a favor de su gobierno la modificación hacendaria y que de verdad de los resultados que se esperan de este plan piloto, y no teniendo ni un año de vigencia, cambie otra vez estructuralmente, sin que sus bases jurídicas ni su naturaleza queden del todo apegadas conforme al derecho y a la doctrina.

Resulta desde el principio de su creación, una ley sui generis que no sólo ha causado controversia, sino que aún en nuestros días encuentra problemas hasta de constitucionalidad. Problemas que no sólo traspasan el ramo de legalidad al encontrarse cotidianamente con contrariedades jurídicas en las diversas leyes de aplicación hacendaria, por cuestiones de impugnación de la competencia del órgano, pasando por su creación y siendo cuestionables, hasta las características de su propia naturaleza.

3.2.- Análisis doctrinal de la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria y características fundamentales del mismo.

Someramente, el Servicio de Administración Tributaria según la ley que lo establece y su reglamento interior, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene como finalidad la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de contribuciones, aprovechamientos, productos y sus accesorios para el funcionamiento del gasto público.

Por ende, tiene su normatividad, la calidad de autoridad fiscal y gozará de autonomía de gestión y presupuestal para el logro de sus objetivos, y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Además, las normas que lo regulan, establecen varios órganos que lo conforman, como ya se verá más adelante . Entre los cuales destaca la representación legal del Servicio de Administración Tributaria, por conducto del Presidente del mismo órgano, el cual contará con amplias facultades generales y especiales, que su exclusiva función requiera en los términos de las normas jurídicas específicas.

Para efectos de control gubernamental, los ordenamientos mencionados, determinan la existencia de un contralor interno, quien queda encargado de la administración, fiscalización y vigilancia del novel sistema de recaudación fiscal.

Con base en estos elementos, analizaremos la naturaleza jurídica del SAT, bajo los puntos siguientes:

1.- La Ley que estableció el Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento, indican que el órgano de reciente operación, desarrollará una actividad

estratégica⁴¹ consistente en la determinación, liquidación y recaudación de los ingresos públicos, tales como contribuciones, aprovechamientos y productos, así como sus accesorios, para el sostenimiento del gasto público de la federación.

Pues bien, del análisis de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución General de la República, no se desprende de forma alguna, que la recaudación de contribuciones sea una actividad estratégica.

A este respecto, el numeral 28 de la carta magna, sólo prevé las siguientes áreas estratégicas:

- Correos (Servicio Postal Mexicano).
- Telégrafos y Radiotelegrafía (Telecomunicaciones de México).
- Petróleo, otros hidrocarburos y petroquímica básica (Petróleos Mexicanos).
- Minerales radioactivos y energía nuclear (Instituto Nacional de Investigaciones Nucleares).
- Electricidad (Comisión Federal de Electricidad y Compañía de Luz y Fuerza).
- Emisión de Moneda (Banco de México).

Además, el numeral 25 constitucional, establece que sólo tendrá control el Gobierno Federal, de las áreas estratégicas marcadas en el artículo 28 de la norma

⁴¹ *Actividad: grupo de tareas de una persona o entidad. Estratégico: arte de dirigir un grupo de disposiciones para alcanzar un objetivo. Fuente: diccionario enciclopédico interactivo multimedia. Cosmo Data. Editado por Kimera.*

Actividad: conjunto de operaciones realizadas por un grupo para conseguir sus objetivos, especialmente cuando éstas aparecen altamente organizadas. Estrategias: series de acciones encaminadas hacia un fin político o económico. Fuente: enciclopedia encarta 1997. Editada por Microsoft.

suprema, las cuales ya mencionamos, y de ellas no se desprende el área de recaudación.

Se refuerza este punto, con lo que manifiesta Arnolando Sáenz Ramírez, sobre lo que debe entenderse por "áreas estratégicas": "Actividades económicas que realiza exclusivamente el Estado mexicano por medio de organismos descentralizados y unidades de la administración pública, para cumplir con propósitos de seguridad nacional, interés general o beneficio social (emisión de moneda, correos, telégrafos, extracción de hidrocarburos, etcétera)".⁴²

También se apoya lo ya expresado, en la siguiente transcripción:

"El poder dado al Congreso para decretar impuestos, no se ha conferido para el beneficio privado de nadie. Los impuestos, en todos los países civilizados, constituyen la sangre vital indispensable para la existencia del gobierno. Sin ellos, no podrían pagarse a los funcionarios públicos, ni podría elegirse una legislatura, ni dar vigor ni ejecutarse las leyes. Mutilar o entorpecer el poder de decretar impuestos, en un gobierno organizado, equivalente a ligar las arterias de un cuerpo viviente".⁴³

2.- El SAT se califica como un órgano desconcentrado perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero se le da un tratamiento y un carácter similar a un organismo descentralizado, situación indebida, en virtud de que existen divergencias entre ambos sistemas de organización administrativas, tal y como lo reconoce la doctrina⁴⁴ y la legislación mexicana (ver artículo 1, 2, 3, 14, 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con el artículo 90 constitucional).

⁴² Véase Sáenz Ramírez, Arnolando *¿Qué quiere decir?. Primera edición, 1997, página 24. Complejo Editorial Mexicano, S.A. de C.V.*

⁴³ Véase Juez Freeman Miller. *Lectures of the Constitution of the United States. Gobierno de los Estados Unidos de América, página 562, EUA.*

⁴⁴ Pueden consultarse a los siguientes autores: Andrés Serra Rojas, Miguel Acosta Romero, Gabino Fraga, Alfonso Nava Negrete, entre otros.

Lo anterior se desprende de que, en primer lugar, vemos que un órgano desconcentrado forma parte de una dependencia descentralizada, a la que queda sujeta jerárquicamente. En este caso el SAT es parte integrante de la Administración Pública Centralizada, tal y como lo previene el artículo 90 de la constitución federal y su ley orgánica.

Cabe destacar, que las Secretarías de Estado son dependencias colaboradoras del titular del Poder Ejecutivo Federal (Presidente de la República) y que las actividades que realizan, no las hacen a nombre propio, sino a nombre del Poder Ejecutivo Federal.

Con base en lo antes expuesto, encontramos que la Secretaría de Estado no actúa por cuenta propia; no tiene personalidad jurídica; ni maneja patrimonio propio y con apoyo en dicha situación, sus órganos desconcentrados no pueden contar con los referidos atributos jurídicos, ello en razón de que si la dependencia de la cual forma parte y le es jerárquicamente superior, no tiene tales características en forma originaria, el órgano perteneciente a ella no puede tenerlas de manera derivada.

Esto se apoya en lo que disponen los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los que fijan la posibilidad de contar con órganos desconcentrados, que estarán subordinados a las Secretarías de Estado.

3.- Otro punto a considerar, es que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no prevé la existencia del SAT, así como no señala las relaciones jerárquicas que tendrá con los funcionarios de la citada Secretaría.

La doctrina apunta como una característica de la centralización administrativa, la relación jerárquica, por lo que existen relaciones de superiores con inferiores y las normas aplicables al caso, no fijan esa relación subordinada entre el

órgano desconcentrado, como lo es el SAT y la dependencia de la cual forma parte, o sea, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este punto se basa en lo que a continuación se transcribe:

"En la organización central existe una relación jerárquica mediante la cual un órgano superior tiene poder sobre otros inferiores para reglamentar su actividad y para imponer, revisar o anular sus decisiones".⁴⁵

Hay que recordar que la ley que creó al SAT, indica que es un órgano desconcentrado de la SHCP y con base en lo que se precia en el reglamento interior de la propia Secretaría, no se marcan las relaciones que por nivel debe tener el SAT, en cuanto al secretario, los subsecretarios, etc.

Para reforzar lo antes señalado, es dable afirmar que es el Reglamento Interior de la Secretaría de Estado, el que determina y distribuye los asuntos de competencia de la dependencia, tal y como lo marca el numeral 14 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Sin embargo, esta situación no se justifica con el hecho de que el SAT cuente con su propio reglamento interior.

4.- Conviene precisar que el SAT no puede compararse con algún organismo fiscal autónomo, como lo puede ser el Instituto Mexicano del Seguro Social, puesto que el Instituto Mexicano del Seguro Social, sí es parte de la Administración Paraestatal, en los términos del artículo 90 constitucional, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

⁴⁵ Cfr. Sánchez Guzmán, Francisco. *Análisis de gestión del sector Público. Primera Reimpresión, México, 1987. ECASA, página 32.*

Efectuando la comparación, el IMSS no depende directamente de alguna dependencia del Ejecutivo⁴⁶ Federal y el SAT sí depende de la SHCP.

No es óbice para lo anterior, el hecho de que el SAT cuente con una estructura orgánica similar a la del IMSS y que tenga un representante legal (Presidente del SAT), puesto que como ya vimos el órgano desconcentrado no debe tener la personalidad jurídica y el centralizado sí puede tenerla, en la forma que señala la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

5.- El Presidente del SAT, quien funge en los términos de la ley respectiva, como representante legal del órgano desconcentrado en cita, no puede acreditar su personalidad de manera alguna, ello en virtud de que no existe un Registro Público de Representantes Legales de Organos Desconcentrados como lo es en el caso el SAT. Hay que resaltar que sí hay un Registro Público de Representantes Legales de las Entidades Paraestatales, lugar en donde se registran los representantes legales de otros entes de la Administración Paraestatal, como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Petróleos Mexicanos (INFONAVIT), Comisión Federal de Electricidad (CFE) e Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), conforme a lo previsto por los artículos 23, 24, 25 y 26 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

Hay que recordar que las personas morales (y en su caso no lo es un órgano desconcentrado), actúan y se obligan por medio de las personas físicas que

⁴⁶ "Es necesario distinguir lo que es la Administración Pública Centralizada y lo que es la Administración Pública Paraestatal, ya que tanto los objetivos como la forma de operación son distintos en una y otra. En la primera se encuentran dependencias cuya finalidad es la administración y la prestación de servicios a la comunidad en general, en tanto que en la segunda se encuentran organismos o entidades que producen satisfactores que van al mercado o prestan servicios que a veces se destinan sólo a ciertos sectores de la comunidad y

legalmente las representan. Y que dicha calidad se acredita con el documento respectivo (poder), el cual debe exhibirse cada vez que se requiera demostrar el carácter con que se ostenta un sujeto, para que terceros relacionados con la persona moral, puedan cerciorarse de quién se trata, como lo estatuye el artículo 27 del Código Civil para el Distrito Federal.

Derivado de esta deficiencia, existe el problema de la delegación de facultades que hace el Presidente del SAT, hacia sus unidades administrativas, puesto que como se vio con antelación, el órgano desconcentrado no cuenta con funciones propias, que puedan ser delegadas, sino que actúa como parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁴⁷

6.- Otro asunto que afecta al SAT es el relativo al patrimonio del órgano, cuyo fin no es el cubrir actividades propias del mismo, sino que los fondos que recibe los canaliza a la cobertura del gasto público, los cuales asignará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a las distintas partes del Poder del Estado Federal, como lo son el Congreso de la Unión, del mismo modo asignará recursos a las partes de la Federación (entidades federativas y municipios). Esto tiene su fundamento en lo dispuesto por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

De lo anterior se desprende que los recursos recabados por el SAT no son propios, como lo deberían de ser si se tratase de un órgano con autonomía presupuestal, como en este caso sí lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social, ente con el que como ya se indicó, guarda más analogía, pero con quien no comparte su naturaleza.

7.- Con relación al domicilio del SAT, tenemos que éste no tiene un domicilio, puesto que no se trata de un órgano del Poder Ejecutivo de la Unión, que

su estructura y su forma de operación suelen ser similares a las de organismos del sector privado."

⁴⁷ Véase: el artículo 1° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

pueda ser considerado una "persona moral", en los términos del artículo 25 del Código Civil.

Por ende, su domicilio es el que le corresponde a la Secretaría de la cual forma parte, como órgano desconcentrado, en virtud de que el domicilio de todas y cada una de las Secretarías de Estado, debe estar en el lugar sede de los Poderes de la Federación, que en el caso que nos ocupa, lo es el Distrito Federal, tal y como lo establece el numeral 44 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por esta razón, no resulta aplicable el artículo 33 del Código Civil para el Distrito Federal, tratándose del SAT.

8.- El siguiente punto, que puede calificarse como indebido, consiste en la regulación legal de las relaciones laborales que indica la Ley del SAT, en el sentido de establecer que dichas relaciones con sus trabajadores, quedan bajo la aplicación del apartado "B", del artículo 123 de la carta magna y la Ley del Trabajo Burocrático.

Este señalamiento es innecesario, puesto que todas las relaciones entre las Secretarías de Estado y sus servidores públicos, quedan bajo el amparo del citado apartado "B" del numeral 123 de la Constitución Federal y la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, máxime que se trata de un órgano desconcentrado perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no de un órgano diferente, como lo sería el INFONAVIT, el IMSS u otro similar.

9.- Además, tenemos que el SAT no puede tener su propio órgano de control, que según la ley del órgano desconcentrado es un contralor interno, sino que debe quedar sujeto al mismo órgano de control que fiscaliza las funciones de la totalidad de servidores públicos adscritos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en razón de que el órgano desconcentrado forma parte de la referida dependencia federal.

Por otro lado, al ser parte el Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe seguir las mismas reglas en materia de planeación, programación, presupuestación, ejercicio del gasto, control y evaluación gubernamental de la dependencia señalada, la cual, como ya se dijo antes, forma parte de la administración pública centralizada y las reglas a seguir por ésta, son las previstas para todas y cada una de las Secretarías de Estado, que integran junto con el Presidente de la República, al Poder Ejecutivo Federal.

Mismas características que se desarrollan con más detalle en los puntos siguientes.

3.2.1.- Órgano desconcentrado de la Administración Pública Federal.

La poca doctrina hemerográfica que se ha escrito con relación al SAT, se avoca al análisis de su naturaleza jurídica y de las posibles inconstitucionalidades, además de hacer simples transcripciones del contenido de la ley, corresponde ahora analizar el polémico punto de la naturaleza jurídica del SAT y la respuesta a la interrogante de si debió ser un organismo descentralizado.

Algunos juristas mexicanos, son de la opinión que llama la atención, que la modernización de la administración tributaria en México, consista en la creación de un ente, órgano desconcentrado, al que se le asigna una competencia que ha pertenecido siempre a la administración centralizada, que por un lado, denota la tendencia reciente del país en que la modernización implica diversos grados de descentralización o desconcentración, entendidas como técnicas administrativas no

necesariamente como figuras jurídicas;⁴⁸ ésto se refiere a los matices de las formas puras de organización a que se hizo referencia en el capítulo segundo. Además, este proceso parece un "desmantelamiento del poder central" con efectos difíciles de prever, creando una desconcentración vertical, esto es, órganos públicos de una misma naturaleza jurídica pero con diversos grados de autonomía y que ejercen facultades desprendidas de la administración central. Parece así, que privatizar o desincorporar o descentralizar o desconcentrar, son sinónimos de modernizar.

Si partimos de este fenómeno general cabe entonces preguntarse, ¿por qué un órgano desconcentrado?, ¿por qué no un órgano descentralizado? o mejor aún, ¿por qué no estructurar las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos?, ¿por qué no aceptar formalmente, alguna de las categorías diversas, como los órganos de administración con competencia funcional propia?

Ante esto, la Exposición de Motivos y en general el discurso oficial han querido justificar la desconcentración, primero como una forma noble para cumplir con los objetivos, segundo como la vía para crear una organización especializada, con personal calificado que permita optimizar el proceso recaudatorio, objetivos para los cuales requiere de la autonomía técnica que un desconcentrado permite. Aquí, esa nobleza con que se califica a la desconcentración, más parece referirse a la posibilidad de estirar tanto una figura que permita encuadrar en un tipo de organización formalmente reconocido, intereses de los más diversos tipos.

Partamos aquí del artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en primer término dispone la posibilidad de la existencia de órganos desconcentrados y en segundo término, da las características generales de los mismos: órganos jerárquicamente subordinados, con facultades específicas en una materia y con un ámbito territorial que se determine en cada caso.

⁴⁸ Véase: José Roldán Xopa, "Ley del Servicio de Administración Tributaria ¿Nuevos odres para viejos vinos?, en LEX 3a. época, año II, número 7. enero 1996. p. 74 y Boletín Jurídico

La doctrina del Derecho Administrativo señala, como ya se apuntó, que las facultades otorgadas a un desconcentrado no se mantienen en concurrencia con el poder central, es decir, salen de su ámbito de competencia para ser ejercidas de manera exclusiva por el nuevo ente, si no ocurriera así, se trataría de una simple delegación del ejercicio de alguna atribución. Por otro lado en la desconcentración periférica que se estudió con anterioridad, se trata del desempeño de una facultad de manera regional, es decir, solo funcional. Para que un órgano desconcentrado sea auténtico requiere cumplir con las características que a éstos dan la ley y la doctrina. De nada sirve nombrar a un ente desconcentrado, si no se le otorgan los elementos necesarios para considerarlo como tal, esto es, subordinación jerárquica, ámbito territorial y competencia técnica específica (artículo 17 LOAPF), resultando ser una autonomía técnica, de gestión, así como del manejo de los recursos económicos de que dispone, si, al final, la organización central en la que está inserto sigue teniendo la facultad para ordenar y dirigir en sus políticas y manejos internos.

En lo relativo a la subordinación jerárquica que para los desconcentrados prevé la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con respecto al órgano del que dependen, resulta interesante distinguir aquí dos posturas. En primer lugar, el SAT es un órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda, es su desconcentrado y depende de ella. Por otro lado, formalmente, no existe una dependencia jerárquica del Presidente del SAT hacia el Titular de la Secretaría de Hacienda como miembro de sus órganos de gobierno, esto quiere decir, que en un momento dado el Secretario de Estado puede tener una postura minoritaria con respecto al resto de los que componen el Servicio de Administración Tributaria en México, pues es un miembro más del ente colegiado, apreciación estrictamente jurídica que se puede ver fácilmente superada por una realidad en desapego a su diseño institucional. Es, en efecto, órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda pero dentro de su organización interna no hay subordinación jerárquica. Esto para unos es una omisión grave a la característica de

subordinación prevista en la ley, para otros, puede ser el respeto a la autonomía de gestión interna, propio de un desconcentrado.

Con lo anterior se pretende subrayar que no cumple con la característica de subordinación que prevé la LOAPF para los desconcentrados, toda vez que el Secretario de Hacienda y Crédito Público puede tener una posición minoritaria, una postura que no se vea respaldada por el resto de los miembros que integran los órganos del SAT, y no goza de una facultad de veto o de decisión que sea determinante. Esto quiere decir que no le está propiamente subordinado, pues en teoría, el Secretario ya no tiene intervención alguna en las políticas de manejo del SAT. Si esto significara la garantía a la autonomía sería un punto a favor, sin embargo, son de esperarse las decisiones administrativas provenientes del poder central que sean adoptadas para evitar remociones inesperadas o cambios de titulares por la falta de acuerdo entre el titular de este órgano y el poder central, hecho común y criticable como ya se apuntó con anterioridad.

La doctrina hemerográfica, sostiene que probablemente se piense que un órgano con cierta independencia de la Secretaría de Hacienda logre una óptima recaudación, esté en mejor aptitud de reducir de manera efectiva la evasión en virtud del contacto más directo de este órgano con el contribuyente, y disminuir la evasión, aumentando el universo de contribuyentes, pero que considera que se requiere de un plan a diez o quince años para lograr los objetivos, tanto los económicos como los relativos a la probidad del personal del nuevo ente, además de que otorgar solo una cierta independencia convierte al SAT en un "dizque órgano desconcentrado",⁴⁹ puntos en los que se está particularmente de acuerdo, ya que se trata de la misma estructura humana de la *Subsecretaría de Ingresos* por lo que la conciencia tributaria, referida no sólo al contribuyente sino también al funcionario, requiere de mucho más esfuerzo que la planeación del ente mismo, como ha sucedido en la administración tributaria chilena o la norteamericana en la que la capacidad del personal ocupa el lugar primordial en

⁴⁹ Véase: *Emilio Margain, op. cit. supra. p. 1*

sus esfuerzos por cumplir con los objetivos de sus administraciones, además de que provoca un estado de incertidumbre e inseguridad el hecho de que un desconcentrado este parcialmente vinculado al poder central.

Además del reconocimiento que la ley hace al hecho de que los órganos desconcentrados deben tener un ámbito territorial determinado en cada caso, es unánime la postura de la doctrina del Derecho Administrativo en el sentido de asignar una competencia específica por territorio. En el texto de la Ley del SAT no se especifica de manera clara el ámbito territorial sobre el que ejerce su competencia; se conocen, cierto, la distribución de las unidades administrativas que en el reglamento aparecen, incluso en el ámbito extraterritorial, pero nunca la asignación de un territorio. Evidentemente, se trata aquí de todo el territorio nacional pues es el ente encargado de la recaudación de los impuestos federales, excepto contribuciones de seguridad social que están encargadas a órgano diverso. Sin embargo, se debería definir de qué territorio se trata, especificar si se trata de un territorio parcial dentro el territorio nacional o incluso los límites extraterritoriales de su aplicación, aun cuando éste sea todo el territorio nacional, como lo es para otros desconcentrados como la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, etc. En consecuencia, no es claro tampoco la naturaleza que guardan las unidades administrativas en relación al gran ente desconcentrado, como sería el caso de las administraciones regionales, pues se trataría entonces de pequeños órganos desconcentrados dentro de uno mayor, o una simple delegación. Con esto se pretende hacer notoria la indefinición en que se deja a las unidades administrativas como consecuencia de la indefinición del ente del que dependen, y la falta de su inclusión en la ley, no con esto pretendo agotar su estructura, integración, etc. pues es función del reglamento, pero sí incluir en la ley una definición inicial de las mismas para evitar la mencionada obscuridad.

Atipicidad de la Desconcentración.

Se han visto ya las características de los órganos desconcentrados y las características del SAT. Se puede afirmar entonces, que en el SAT la subordinación

jerárquica que debía tener hacia la Secretaría de Estado de la que depende, es confusa pero existe formalmente, mezclándose con la supuesta autonomía propia de los desconcentrados. En segundo término, cumple con facultades específicas en materia fiscal desglosadas en su ley y su reglamento. Fundamentalmente, en nada se distingue de la Subsecretaría de Ingresos en el sentido del ámbito territorial, también de poca claridad en la ley, pues se conocen las unidades administrativas regionales pero no su ámbito territorial.

Estas imprecisiones han llevado a afirmar que el Titular del Servicio de Administración Tributaria no podrá actuar con libertad y otorgar seguridad jurídica a sus actos, ya que no se constituye como un órgano desconcentrado formal y materialmente, pues no cumple con las características que le son propias y puede en cualquier momento tener injerencia de la administración centralizada, alejándolo de los fines para los que fue creado.

Si se está frente a un auténtico órgano desconcentrado, el Titular de la Secretaría de Hacienda, no tiene injerencia alguna en la administración tributaria y ante la falta de acuerdo entre éste y el Titular de la Administración Tributaria, no habría alternativa. Esta situación, difícilmente razonable en nuestro sistema, puede verse fácilmente superada por la realidad, son conocidas las remociones de los altos funcionarios de sus cargos por desacuerdo en sus posturas con el Ejecutivo. Hay quien se pregunta si el titular del Ejecutivo o el Secretario de Hacienda podrán tomar alguna medida para evitar que el fisco federal se vea seriamente afectado por las sentencias adversas que reciba y que tengan por razón la aplicación inadecuada de la legislación fiscal y aduanera por parte del Servicio de Administración Tributaria.⁵⁰ Evidentemente lo ideal es que en el SAT, se respete la autonomía otorgada y actúe

⁵⁰ *ibidem. op. cit. p. 3.*

éste con verdadera independencia del poder central en lo que a su función respecta y aún cuando el poder centralizado se vea afectado.⁵¹

Además de estas faltas que como órgano desconcentrado presenta el SAT, existen otros elementos derivados de la ley, que invitan a pensar que no se trata de un desconcentrado típico. La referencia a un representante legal que hace la ley, referida al presidente del SAT, presenta el inconveniente que no podrá éste acreditar esa representación de forma correcta alguna en virtud de que no se está frente a una persona moral ni existe un Registro Público de Representantes Legales de Organos Desconcentrados como lo es el SAT, como existe para los representantes de las entidades paraestatales como el IMSS, el ISSSTE o el INFONAVIT, según se prevé en la Ley Federal de las Entidades Paraestatales (artículos 23 y siguientes). Además de que no se está frente a una persona moral (artículos 25 y 27 del Código Civil para el Distrito Federal), no tiene entonces representante legal, y actúa pues, como parte de la Secretaría de la que depende. Esto es un elemento más que demuestra que este órgano que formalmente es calificado como un desconcentrado recibe un trato que más equivale al de los organismos descentralizados.

Intereses políticos. Posible forma transitoria.

Toda esta problemática derivada de la atipicidad de su desconcentración, invita a reflexionar seriamente acerca de la forma jurídica adecuada para el SAT. Por un lado, los inconvenientes e interrogantes en torno a la forma de desconcentrado se solventan, dándole precisión a los términos de la ley, dándole verdaderamente la forma de desconcentración, supliendo la obscuridad de su ley en cuanto a las características que deben tener los órganos desconcentrados en los términos de la Ley Orgánica, y olvidar el temor a una verdadera autonomía. Por otro lado, de otorgar independencia en

⁵¹ Sin embargo no hay que olvidar las históricas remociones de Secretarios de Hacienda como Hugo B. Margain, Moctezuma Cid en la de los 70's o Serra Puche más recientemente, por

la administración tributaria más valdría darle la naturaleza de descentralización y permitir así que el SAT encuentre la vía para actuar con objetividad y alto conocimiento técnico, según se prevé en su declaración de misión.

Quienes han escrito sobre el tema, sostienen que la iniciativa inicial del Ejecutivo proponía la forma descentralizada para la nueva administración tributaria, pero se trataba de un paso serio y de suma trascendencia como para desligarlo de la administración centralizada de un solo acto.⁵²

Por otro lado en el segundo capítulo, se analizó la tendencia generalizada de las formas de organización administrativa al considerar la desconcentración como un paso entre la centralización y la descentralización; es decir, una forma transitoria de organización en el proceso de desembarazar a los poderes centrales de funciones altamente técnicas y especializadas. Así pues, al SAT en su carácter de órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede encontrar en una forma pasajera en la vía a su descentralización o el retorno a la centralización. Se trataría entonces de una "organización piloto" que requerirá de mucho trabajo para cumplir con los objetivos para los que fue creado y justificar así la creación de toda una nueva estructura y la movilización humana, económica y política de una nación.

Si la Administración Tributaria Federal revistiera la forma descentralizada, por un lado permitiría una verdadera autonomía en la función recaudatoria, trasladaría a todos los funcionarios que la integran la verdadera y propia responsabilidad de una alta capacidad y conocimientos técnicos, evitando así los pretextos comunes de dependencia del poder central y la falta de canalización de recursos a la capacitación de sus miembros. Además, seguiría teniendo los controles necesarios que son propios de los organismos descentralizados, sin olvidar las observaciones que se hicieron al

"errores" o discrepancias con el Titular del Ejecutivo que desembocan en su remoción del cargo.

⁵² Véase: Roldán Xopa, *op. cit. supra* p.75. Rea Azpeitia, Elías, *El Servicio de Administración Tributaria*, INDETEC, número 106, 31 de agosto de 1997, Guadalajara, 1997. p. 33.

respecto en el capítulo de la descentralización, pues estos controles han sido de manejo político. Finalmente, de la interpretación de la ley vigente del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que pretendía ser considerado como un organismo descentralizado, la designación de representante, de patrimonio, la integración de sus órganos eso parecen indicar. Y si tal hubiera sido el caso, hubiera sido, seguramente, más afortunado que lo que finalmente quedó, pues el SAT adolece de inconsistencias y variaciones a las características generales que al final ni goza de verdadera autonomía, ni se independiza la función de recaudación en búsqueda de su perfección ni se cumplen con los objetivos de su creación.

Calificación de "Actividad Estratégica".

Como se dijo antes, el artículo segundo de la Ley del SAT establece, que éste tendrá por función la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

Del análisis de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales no se desprende que la función recaudatoria sea, formalmente, una actividad estratégica del Estado, aún cuando de hecho, sea una de las funciones vitales del mismo, pues se trata de la obtención de los recursos para la realización de la función pública.

Son actividades estratégicas según la Constitución, la acuñación de moneda encargada al Banco de México; correos, función del Servicio Postal Mexicano; telégrafos y radio telegrafía, parte de Telecomunicaciones de México; petróleo, hidrocarburos y petroquímica básica función de Petróleos Mexicanos; minerales radioactivos y energía nuclear encargada al Instituto Nacional de Investigaciones Nucleares (ININ) y electricidad encargada a la Comisión Federal de Electricidad y Compañía de Luz y Fuerza. En ninguna parte del texto limitativo constitucional

menciona la recaudación de los impuestos de la que se encarga "estratégicamente" el SAT.

Aunado a esto, el texto del artículo 25 constitucional dispone que se encargará el sector público, de manera exclusiva, de las áreas estratégicas enunciadas en el artículo 28 constitucional, a cargo de los organismos (descentralizados) propiedad del Gobierno Federal y por ende, bajo su control.

Asimismo, el artículo 6°. de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, dispone que se consideran áreas estratégicas las expresamente determinadas en el párrafo cuarto del artículo 28 constitucional y las que expresamente señalen las leyes y, según el artículo 14 del mismo ordenamiento, corresponderá a los organismos descentralizados la realización de las áreas estratégicas o prioritarias. Aquí por un lado, es claro que se encomienda a los organismos descentralizados la realización de las áreas estratégicas y prioritarias del Estado, pero también lo es, que excediendo el texto de la Constitución, se admiten como estratégicas las actividades que se señalen en las leyes que expida el Congreso de la Unión.

Se ha considerado que el término "estratégico" fue creado para justificar las actividades del Estado intervencionista de otra época, excluyendo de ellas la participación de los particulares y que corresponden en esencia a los organismos descentralizados.⁵³

Por lo anterior se afirma, que esta calificación de actividad estratégica de la función que realiza el SAT es un argumento más para considerar a la desconcentración como una forma transitoria del ente, rumbo a la descentralización. Por otro lado, aún cuando no esté expresamente enunciada la actividad recaudadora en los artículos 25 y 28 constitucionales, es evidente que se trata de una función de la

⁵³ Cfr. Díaz González Luis Raúl, *El Servicio de Administración Tributaria, en Prontuario de Actualización Fiscal (PAF), número 196, octubre 1997, p. 87 y 88.*

más grande importancia para el Estado, pero que es una falla de técnica jurídica en el proceso de elaboración de la Ley del SAT, que no encuentra suplencia en la disposición del artículo 31, fracción IV, constitucional, y, que de nueva cuenta invita a la reflexión y al repaso por parte de sus creadores y del Congreso.

3.2.2.- Autoridad fiscal.

En la presentación que del SAT da el artículo 1o. de su ley, incluye de manera expresa que éste será un desconcentrado de Hacienda con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la ley. Esta sola calificación merece varios comentarios.

Habrá que partir de varios principios constitucionales. Toda autoridad debe ser creada por quien tenga facultad formal y material para hacerlo. Todo mandamiento de autoridad que cause molestia a un particular, debe estar fundado y motivado y expedido por autoridad competente.

Las autoridades son creadas originalmente por la Constitución y éstas no pueden ampliarse a sí mismas, los órganos no creados por la Carta Magna deben ser creados por el Congreso de la Unión, órgano facultado para hacerlo legítimamente. El Congreso es el único que puede crear órganos de autoridad y dotarlos de facultades para que actúen como tales.

El Poder Ejecutivo no puede crear autoridades con imperio, aún cuando con fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, el Ejecutivo puede dictar reglamentos para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley. En efecto, se trata de dos aspectos diferentes, por un lado la facultad única del Congreso de crear a través de leyes órganos de autoridad con imperio, y por el otro la facultad del Ejecutivo de dictar ordenamientos que faciliten y prevean el exacto

cumplimiento de las leyes, sin que implique crear un órgano que pueda actuar como autoridad ni mucho menos emitir actos de molestia. No debería ser posible que a través del ejercicio de esta facultad, es decir, que por medio de un reglamento, se creen autoridades que puedan emitir actos de molestia a los gobernados en su persona, bienes o derechos.

Aún cuando se trata de una técnica común y por demás práctica, no es correcto. Los reglamentos que expide el Ejecutivo deben contener disposiciones generales, abstractas e impersonales, que tengan por objeto la ejecución de una ley, detallar y complementar una ley del Congreso, pero no es posible que por esa vía se añada o se creen órganos de autoridad cuyos titulares tengan imperio para firmar un acto que implique una afectación directa al particular, una molestia o una privación.

De esta manera, al crear las unidades administrativas de los órganos creados por las leyes emanadas del Congreso, por medio de un reglamento que detalle su número, sede, circunscripción y funcionarios, al momento de que haya la necesidad o la simple voluntad de modificarlas, es evidente que resulta una vía mucho más sencilla modificar un Reglamento que se expide y se deroga o reforma con la sola intervención del Ejecutivo, a tener que echar a andar un mecanismo complejo, colegiado y que se reúne sólo por periodos determinados y cortos como es el Congreso de la Unión, para una modificación a las unidades que se mencionan en una ley pero que se detallan y numeran en un reglamento.

Es cierto que esto constituye precisamente el proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, sin embargo, una autoridad o unidad administrativa, dependiente de un órgano creado por ley, debe tener como fundamento para su existencia concreta también la ley y no el reglamento. Esto implica dar seguridad jurídica a los gobernados, pues aunque se trate de la vía económica, la modificación que se haga a unidades administrativas: cambio de sede, de número, de circunscripción puede no corresponder a una verdadera necesidad técnica sino a

intereses de las más diversas clases, caso en el que se perjudica a funcionario y particulares por igual.

Tal es el caso del Servicio de Administración Tributaria, creado por una ley, formal y material, expedida por el Congreso de la Unión. Sin embargo en el cuerpo de la ley del SAT, en ningún momento se crean las "unidades administrativas"; éstas se crean o se trasladan de la Subsecretaría de Ingresos al SAT, en el Reglamento, publicado en el Diario Oficial de la Federación un día antes de la entrada en vigor de la ley, el 30 de junio de 1997, y es aquí donde radica el serio problema de ilegalidad, aún cuando se trate de una práctica no exclusiva del caso del SAT.

Quiénes pueden ser autoridades.

Pueden ser autoridades u órganos de autoridad, aquellos creados por quien tenga la constitucional para hacerlo. Esto es, el Congreso de la Unión a través de una ley formal y material. En ese tenor, un reglamento no puede crear autoridades ni por medio de él, se pueden extender en otras instituciones, *modificar sus estructuras* o agregar facultades a los ya creados. Por lo tanto, la facultad de crear órganos de autoridad no le corresponde de ninguna manera al Ejecutivo, toda vez que no le ha sido otorgada esta facultad en la Constitución ni expresa ni tácitamente. La facultad reglamentaria del Ejecutivo fundada en la *fracción I, del artículo 89, de la Constitución*, no incluye la de crear órganos de autoridad, ni en consecuencia, autoridades fiscales. La facultad de crear órganos de autoridad, es propia del Congreso y no es delegable al Ejecutivo, ni mucho menos éste a órganos secundarios, como las Secretarías de Estado y menos aún, a través de medios como los decretos o acuerdos internos. Esto último, porque es común que las mencionadas unidades administrativas se creen o se definan con fundamento en acuerdos internos delegatorios como se estudia líneas adelante.

Esta observación recobra mayor importancia cuando estas autoridades actúan y representan los intereses del Estado en la vía administrativa y en la vía judicial. Esto es, una autoridad que adolece de un defecto en su origen, que se ha

catalogado incluso de ser inconstitucional por criterio del Poder Judicial como se estudia adelante, represente los intereses del Estado y en última instancia de todos los gobernados, no tenga un origen legítimo es todavía más grave, aunque común. Una autoridad que ni siquiera es una verdadera autoridad, no puede, válidamente, hacerse representar como autoridad responsable en un juicio de garantías.

Finalmente, para los efectos del amparo, cabe preguntarse, qué posición guarda el nuevo representante de la administración tributaria. Son partes en el juicio de amparo además de las señaladas en las otras fracciones del artículo 5º, de la ley de la materia, las autoridades responsables. Son autoridades responsables para los efectos, la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado como lo previene el artículo 11 de la Ley de Amparo. En el texto de la ley del SAT, una vez más, no es claro quien representa a este órgano en los juicios de amparo, se deja al reglamento. Es evidente que alguien debe responder al particular cuando se ve en la necesidad de pedir la protección de las leyes al poder judicial en virtud de actos que de la administración, en este caso tributaria, provenga.

El propio Poder Judicial ha sostenido diversos criterios al respecto, por ejemplo:

“COMISIÓN NACIONAL BANCARIA.- PUEDE SER AUTORIDAD PARA LOS EFECTOS DEL AMPARO.- Los órganos centralizados, a diferencia de los descentralizados, carecen de personalidad jurídica propia y de la del Estado, y de patrimonio propio, pues no tienen capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones por sí mismos, con independencia del Estado, sino que todos sus actos los realiza con la representación de la entidad estatal o en ejercicio de la función que a ésta corresponde, dentro del ámbito de su competencia. De ahí que los actos de los órganos que forman parte de la administración pública centralizada, por regla general, sean susceptibles de impugnarse en la vía de amparo, pues constituyen actos de autoridad y no de personas morales, como lo es el caso de los órganos descentralizados, que tienen personalidad jurídica propia, de la del Estado y patrimonio propios. Por lo tanto, si la Comisión Nacional Bancaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el artículo 125 de la Ley de

Instituciones de Crédito, y por ello forma parte de la administración pública centralizada en términos de los artículos 1o. y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, puede concluirse que la citada Comisión, sí puede ser autoridad para los efectos del amparo, en la medida que emita o ejecute actos susceptibles de afectar derechos de los gobernados. (10) Amparo en Revisión 341/93.- unanimidad de votos, Ponente: Luis María Aguilar Morales. 11 de mayo de 1993. Semanario Judicial de la Federación. octava época, vol. XII. seg. pte. , colegiado de circuito, p. 405

Ante esto, y la postura unánime de la doctrina,⁵⁴ el SAT es autoridad para los efectos del amparo, y quedan en su reglamento las disposiciones de representación en los juicios de garantías. No sería posible que sólo porque su carácter de autoridad sea de dudosa juridicidad, los actos que emita queden fuera de la protección jurisdiccional por tratarse de una autoridad que no se apegue a derecho y por esa causa, no sean revisables. Mientras emita actos que incidan en la esfera del particular, éstos serán revisables por el juicio de garantías, será entonces el propio poder judicial el que decida en un momento dado, si el SAT y sus unidades administrativas son o no autoridades fiscales y qué posición tienen con relación al juicio de amparo; situación lejana de la ideal pues las leyes deben ser claras de inicio y no dejar su definición e interpretación a la decisión del poder judicial, pues mientras eso sucede y beneficia sólo a algunos, de manera inmediata el resto de los contribuyentes padece de estas deficiencias.

Facultades del Presidente para crear "Autoridades Fiscales".

Existe una tesis del Poder Judicial Federal en la que se respalda lo hasta ahora expuesto, en el sentido de que no es posible para el ejecutivo crear autoridades por medio de un reglamento ni mucho menos a través de sus órganos secundarios utilizando algún medio como los acuerdos, decretos u otros. Aún cuando se trata de

⁵⁴ Véase: Burgoa Ignacio. *El Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1963. p. 298 a 306 y Góngora Pimentel Genaro, *Garantías y Amparo*. Porrúa. México, 1996. p. 100

una tesis aislada, se espera que la nueva integración de la Corte soporte este criterio y adquiera la fuerza de una jurisprudencia. Tal es el caso de las siguientes tesis:

***AUTORIDADES.- FACULTADES PARA CREARLAS.- ADMINISTRACIONES FISCALES.-** El artículo 16 constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito por autoridad competente. Esto último implica que la autoridad, para ser competente, debe haber sido creada legalmente por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo, y es claro que no cualquier ciudadano puede crear órganos de autoridad. Y conforme a los artículos 49, 50, 72, 73, 80, 89 y relativos de la Constitución Federal, se debe entender que las autoridades han sido creadas legalmente, en forma primaria, por la Constitución Federal que es la que también les ha otorgado las facultades de que cada una dispone, facultades que esas autoridades o poderes creados no pueden ampliarse a sí mismos ni delegarse entre ellos, ya que ello sólo podría hacerse mediante reforma constitucional. Ahora bien, entre las facultades del Presidente, están las de nombrar y remover a ciertos funcionarios, pero no la de crear órganos de autoridad, ni de otorgarles una esfera de facultades legales. Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir, los órganos no creados directamente por la constitución) debe estimarse conferida al Congreso de la Unión que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro de Poder Ejecutivo y dotarlos de facultades legales para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal. Otorgar al Presidente de la República, y con mayor razón funcionarios inferiores a él, la facultad de crear órganos de autoridad y dotarlos de facultades legales, sería violar la constitución, que prohíbe que dos Poderes se reúnan en uno y por ende, tales facultades de crear autoridades u órganos de autoridad no puede de ninguna manera corresponder al Poder Ejecutivo, ni por derecho propio (que la Constitución no le otorga), ni por facultades delegadas por el Congreso (ya que tal delegación estaría constitucionalmente prohibida). En consecuencia, aunque dentro del marco señalado al efecto por leyes formalmente emanadas del Congreso de la Unión, el Presidente y sus Secretarios de Estado podrán delegar ciertas facultades en sus subordinados, es claro que constitucionalmente no podría aceptarse, sin lesionar el sistema democrático de separación de poderes, que un funcionario cualquiera del Poder Ejecutivo, ni el mismo Presidente de la República, en vez de limitarse a delegar ciertas funciones en un órgano creado en el Congreso, pudiera inclusive crear el órgano para luego delegarle facultades, o creárselas también. Y cualquier disposición, acuerdo o resolución que tenga ese efecto, sea cual fuere su nombre,

tendrá que ser declarada inconstitucional cuando sea reclamada en amparo, aunque dejando a salvo, en su caso, las facultades del órgano que si las tenga legalmente para actuar como procede en derecho. Lo anterior no implica que el Poder Ejecutivo no pueda crear empleos o puestos, y que esos puestos no sean remunerados cuando son incluidos en el presupuesto de egresos aprobado por el Poder Legislativo; pero no debe confundirse esta situación con la posibilidad de que el Poder Ejecutivo cree órganos de gobierno, con autoridad de imperio, ya que ésta es una situación diferente: lo primero no rompe el equilibrio entre los Poderes, y se limita a satisfacer las necesidades del personal en las dependencias de gobierno creadas por el Poder Legislativo, mientras que lo segundo sería crear órganos con imperio fuera del ámbito constitucional. Por otra parte, la facultad de la jurisprudencia de la Suprema Corte ubica en la fracción I, del artículo 89 constitucional (tesis No. 512, visible en la página 846 de la Tercera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación publicado en 1975), de expedir reglamentos, se limita, conforme a esa jurisprudencia, a la expedición de disposiciones generales y abstractas que tengan por objeto la ejecución de la ley, desarrolla y complementa en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos, expedidos por el Congreso, y esas disposiciones son normas subalternas que tienen su medida y justificación en la ley. De lo anterior se desprende, que mediante un reglamento o mediante el uso de la facultad reglamentaria, se puedan precisar, concretar o desarrollar, las instituciones creadas por la ley, pero no se pueden añadir nuevas instituciones legales, ni se pueden crear órganos de autoridad, con imperio diferentes a los que la ley ha creado. Ni se podría, mediante esa facultad reglamentaria modificar la estructura o composición del Poder Ejecutivo en sus órganos de autoridad, creando órganos y otorgándoles facultades para firmar mandamientos escritos en términos del artículo 16 constitucional, que pudieran contener actos que causaran a los gobernados molestias en sus personas, derechos o posesiones. De estimarse lo contrario, saldría sobrando la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, y las demás disposiciones conexas de entidades y dependencias gubernamentales, si todo lo que esas leyes cubren fuese materia de la facultad reglamentaria del Presidente de la República. No hay precepto constitucional alguno que pudiera apoyar la afirmación de que se trata de facultades concurrentes entre dos poderes, ya que esto, a más de incurrir en falta de apoyo en texto constitucional, vendría a lesionar el principio de separación de poderes, conforme al cual no pueden juntarse tales facultades en un solo poder, ni pueden ser delegadas por uno al otro. Además, al artículo 31, fracción IV, constitucional, establece que los impuestos y cargas de naturaleza fiscal deben estar fundados precisamente en leyes, que para serlo, deben emanar del Congreso. Es el Congreso, el que debe crear la figura jurídica del impuesto y los órganos de autoridad para fincar créditos y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar cobros de

naturaleza impositiva por la vía económico coactiva, sin acudir previamente a los tribunales. No impide esto, que el Ejecutivo pueda crear, mediante su facultad reglamentaria, en reglamentos o acuerdos que se apoyen en ella (que formalmente lo mismo da independientemente de cuál pudiera ser la técnica más depurada), puntos administrativos o dependencias gubernamentales que ayuden a las tareas de aplicar las leyes fiscales. Pero esos órganos no serán órganos de autoridad con el imperio del Estado, que puedan causar molestias a los particulares en sus personas, bienes y derechos, ni que por sí mismos puedan firmar, al través de titulares creados por el Presidente (no sólo nombrados por él), mandamientos escritos en los términos que se mencionaron: tales mandamientos sólo podrán ser firmados por autoridades que hayan sido creadas y dotadas de competencia por el Congreso, aunque las personas físicas que ocupan los cargos si deban ser legalmente nombrados por el Presidente. Y lo anterior se funda en la filosofía, que inspira nuestra Constitución en este aspecto, de que lo ciudadanos del país no deben pagar más impuestos que los que hayan consentido pagar, por sí o al través de los representantes que hayan elegido para integrar el Congreso de la Unión. Derecho ciudadano que incluye impuestos y órganos de autoridad. En este contexto, el Presidente de la República, no tiene la facultad de crear órganos de autoridad con imperio, como indebidamente se pretende que lo haga en el artículo 28 de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, ni dicho Presidente podría delegar esa facultad de crear órganos de autoridad, en el Secretario de Hacienda y Crédito Público, como indebidamente se pretende en el artículo 6o. del Decreto por el que se crean como dependencias de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión de Administración Fiscal Regional y la Dirección General de Administración Fiscal Regional, así como las Administraciones Fiscales Regionales, Decreto publicado en el Diario Oficial correspondiente al 20 de junio de 1973. Tales entidades podrán crearse como colaboradores de las creadas por el Congreso en una ley, pero sólo éstas estarán facultadas para firmar, con imperio, los mandamientos que afecten a los particulares.⁵⁵

"AUTORIDADES.- FACULTADES PARA CREARLAS.- El artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, no autoriza al Presidente para legislar ni para crear órganos fiscales y dotarlos de facultades económico-coactivas, ni mucho menos otorga tales facultades a los Secretarios de Estado dependientes de él ya que esas facultades no son delegables y

⁵⁵ 7a. época, vols. 139-144, 6ta. pt., p. 39, Primer Circuito, primero administrativo, Amparo directo 1121/79, Farmacia de Cuautla, S. A., 10 de septiembre de 1980, Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco, citado en *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos 1917-1983*, pp. 30 a 32.

corresponden únicamente al Congreso de la Unión, en términos de los artículos 31, fracción IV, 73 de la propia Constitución, cuyo artículo 49, también resulta violado al arrogarse los titulares del Poder Ejecutivo facultades legislativas, destruyendo el principio de división de poderes.⁵⁶

Con todo lo anterior, se presenta como un error de técnica jurídica que incide de manera directa en la seguridad de funcionarios y particulares, el hecho de que las unidades administrativas del SAT, y de cualquier órgano, sean creadas por el Reglamento o con fundamento en acuerdos delegatorios, pues con toda la facilidad pueden éstas desaparecer, aumentar, modificar la competencia, y dejar por un lado al contribuyente en un posible estado de inseguridad, así como a los funcionarios, quienes pueden también ser perjudicados, en el mejor de los casos, perder sus plazas por modificación o desaparición de la unidad administrativa de la que dependen o, lo que parece peor, ser trasladados a cualquier otra, en perjuicio de la especialidad técnica y los conocimientos específicos sobre una materia, en perjuicio de toda la institución.

Asimismo, el artículo 18, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, dispone expresamente que en el Reglamento Interior de las Secretarías que expida el Titular del Ejecutivo, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como las suplencias, esto quiere decir, que en los reglamentos, las unidades administrativas ya están creadas y éstos solo distribuyen las facultades.

Por lo tanto, las unidades administrativas creadas por un reglamento expedido por el Ejecutivo y no por una ley formal y material, resultan autoridades de hecho, por no haber sido creadas por quien tiene la facultad constitucional para ello y en consecuencia, los actos que emitan y que incidan en una molestia al particular, son en esencia contrarios a la Constitución. En este sentido se ha pronunciado el Segundo Tribunal Colegiado en materia administrativa en la siguiente tesis:

⁵⁶ 7a. época vols. 139-144, 6ta. pte., p. 33, Primer circuito, primero administrativo, amparo directo. 1121/79, Farmacia de Cuautla. S. A. 10 de septiembre de 1980. mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco, apud idem.

"SEGURO SOCIAL. OFICINAS PARA COBROS DEL.- SON AUTORIDADES DE FACTO.- Los artículos 258 E y 271 de la Ley del Seguro Social instituyeron las Oficinas para Cobros del aludido organismo descentralizado, con atributo de órganos de autoridad, pero para ello no importó la creación material de las unidades burocráticas correspondientes, pues la ley no dice cuántas son, cuál es el ámbito territorial de competencia de cada una de ellas, ni el lugar de su residencia; en consecuencia, aun cuando existió la voluntad expresa del órgano legislador para la creación de esas autoridades, lo cierto es que al no haber precisado su número, circunscripción territorial, domicilio, los requisitos que deban satisfacer las personas físicas que se designen para despacharlas, ni qué personal las integra, es evidente que solamente instituyó y que dejó a cargo del Poder Ejecutivo el acto material de su creación, a través de un reglamento, por ser ésta la forma idónea de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley. Dicho proceder está inspirado en un sentido práctico indiscutible, pues si el propio legislador hubiera creado esas dependencias en la ley, sería imperativa su reforma al existir la necesidad de aumentar su número, de modificar sus circunscripciones territoriales o sus lugares de residencia; en tanto que, si el acto material de su creación se deja a un reglamento, como en el caso se hizo, las reformas que el mismo se requieran se cumplen con mayor dinamismo por quedar a cargo de una sola persona (Titular del Poder Ejecutivo) y no de un órgano colegiado numeroso que no funciona durante cuatro meses cada año (Congreso de la Unión). De ahí que, si las aludidas oficinas surgieron materialmente de los acuerdos 684 y 1889, de fechas 14 de abril y 17 de noviembre de 1982, respectivamente, emitidos por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, es obvio que se crearon por quien carece de atribuciones para establecer órganos de autoridad y, por tanto, son autoridades de facto."⁵⁷

En este tenor, el Servicio de Administración Tributaria, se encuentra contrario a lo establecido en la Constitución en todos sus sentidos, toda vez que la ley del SAT no crea a sus unidades administrativas, éstas aparecen en el reglamento, expedido por el Ejecutivo, en obvia violación al principio de división de poderes y en obvio exceso a su facultad reglamentaria, en lógica consecuencia, sus actos,

⁵⁷ Cfr. Amparo en revisión 416186.- Nodí, S. A.- 24 de junio de 1987.- Unanimidad de votos.- Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez.- Secretario: Guillermo Cruz García.

impugnables por la vía del amparo por esta violación constitucional, pueden fácilmente, ser dejados sin efectos. Más aún, el reglamento resulta oscuro al respecto, pues creando con poca claridad el organigrama del mismo y con él, la estructura jerárquica de las unidades generales, regionales y locales, deja en estado de indefensión al contribuyente, pues resulta todo un esfuerzo de interpretación el saber qué autoridad es jerárquicamente superior a la que emite un acto que afecta directamente la esfera del particular para los efectos de los recursos y quejas.

1.- Acuerdos Delegatorios.

Más aún es inconcebible que el Titular del Ejecutivo excediera no sólo la facultad reglamentaria, sino que además, delegara ésta en órganos secundarios como la Secretaría de Hacienda a través de acuerdos internos, decretos o figuras equivalentes delegatorias de facultades.

Ejemplo claro de esto se encuentra en la administración tributaria, el artículo 95 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 11 de septiembre de 1996, establecía que las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y la Jurídica de Ingresos, contarían con unidades administrativas locales con la circunscripción territorial, sede y nombre que al efecto señalara el Acuerdo Delegatorio del Secretario. El 25 de diciembre de 1996, se reforma entre otros, el artículo 95 mencionado, desapareciendo el párrafo relativo a las administrativas locales y al acuerdo del Secretario.

El acuerdo referido había quedado derogado en septiembre de 1996 al derogar el reglamento anterior de la Secretaría y no es sino hasta el Diario Oficial del 18 de diciembre del mismo año, cuando se suple la primera laguna legal, y se emite el acuerdo del Secretario que crea las Unidades Administrativas Locales y les otorga

sede, nombre y circunscripción. En ese periodo las unidades, formalmente, no existieron.

Por otro lado al reformar el artículo 95 del reglamento, desapareció lo relativo al Acuerdo del Secretario y más aun, cuando el 30 de junio de 1997 se publica el Reglamento del SAT y se reforma en la misma fecha, el Reglamento Interior de Hacienda, se derogan por completo los artículos 38 a 40, 42 a 60, 94 a 96, 107 y 108, incluye pues, al 95, dejando una seria laguna con relación al fundamento y existencia de las unidades administrativas locales, pues el acuerdo delegatorio por el que éstas se crean, queda derogado en el paquete derogatorio de la Subsecretaría de Ingresos, y no se ha expedido un nuevo acuerdo.

Esto deja claro, por un lado, que dichas unidades no tienen una existencia formal pues, no hay artículo que fundamente el acuerdo por el que debieron ser creadas, ni existe el acuerdo mismo de su creación, y, por otro, deja en claro estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes o particulares, que reciban actos de molestia emitidos por Unidades Administrativas Locales que carecen de fundamento legal para su existencia.

Más aún, el artículo cuarto transitorio del Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, sostiene que continuarán aplicables los acuerdos cuyas fechas señala, pero que fueron ya formalmente derogados en el paquete que derogó lo relativo a la Subsecretaría de Ingresos, que actualmente se mantiene a la cabeza del SAT. Esto es jurídicamente imposible, pues el acuerdo delegatorio de facultades deja de tener vigencia si la ley o parte de ella que dio origen, quedan derogados. Esta afirmación encuentra apoyo en la tesis:

“ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES.- DEJA DE TENER VIGENCIA SI SE DEROGA LA LEY QUE LE DIO ORIGEN.- Habiéndose expedido por el titular del ramo un acuerdo delegatorio de facultades en funcionarios subalternos, apoyándose para ello en la ley que originalmente le otorga esas facultades, al derogarse esta última el

acuerdo delegatorio de facultades no puede tener vigencia por sí mismo, ya que su fundamento se encuentra vinculado a la ley de la cual emanó.”⁵⁸

Además de esta criticable y seria laguna que permitieron los creadores del SAT, que tiene como consecuencia directa la clara inseguridad jurídica que rodea a los actos que emiten estas unidades administrativas desde su pertenencia al SAT y hasta que no haya nuevo acuerdo vigente, es claro que cualquier acto de molestia al particular podrá ser alegado por la vía de amparo como violatorio de los artículos 14 y 16 constitucionales por no ser emitido por autoridad competente.

Más aún, es criticable el hecho de que actos tan serios como una auditoría o una visita domiciliaria, previstas en el Código Fiscal de la Federación, puedan ser emitidos por unidades administrativas que carecen de fundamento legal claro y sólido y que además no sean creados por quien tiene la facultad constitucional para hacerlo. Por un lado un acuerdo delegatorio del Secretario de Hacienda que no existe y por el otro el hecho mismo de que dichas unidades administrativas, que tienen un contacto directo y definitivo con el contribuyente, sean creados por un instrumento jurídico de tan dudosa solidez como son los acuerdos. Tal ha sido la postura del Poder Judicial de la Federación, que aunque no ha sido definitiva todavía, parece correcta la postura sostenida en la siguiente tesis:

“ORDENAMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL Y ABSTRACTO QUE NO SON LEY NI REGLAMENTO.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTA FACULTADO PARA ANALIZAR LOS CONCEPTOS DE ANULACIÓN QUE SE HAGAN VALER EN CONTRA DE.- Ahora bien, el argumento del cual se declaró incompetente la Sala es del tenor literal siguiente: “Por otro lado, funda la autoridad demandada la resolución reclamada en el acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación de 29 de enero de 1993, pero es el caso en el presente negocio, que dicho acuerdo carece eficacia legal para fundar el acto de molestia, en virtud de que es emitido por el de Secretario de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el artículo 60, fracción

⁵⁸ Revisión no. 107/8 I. - Resuelta en sesión de 9 de octubre de 1984, por mayoría de 6 votos y uno en contra, Revisión 52/80 y Revisión 160/80, Tribunal Fiscal de la Federación, apud en Una década de Jurisprudencia en Materia Fiscal. Ediciones Delma, México, 199 I. p. 13 I.

XXXVIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obstante que la facultad legislativa únicamente puede emanar del Congreso de la Unión, artículo 73 Constitucional y del Poder Ejecutivo Federal, artículo 89, fracción I, de la Carta Magna, por lo que si el acuerdo mencionado viene a definir un elemento substancial de la competencia de la Administración Local de Recaudación del Sur del Distrito Federal, resulta ineficaz en el campo del derecho fiscal ya que pretende reglamentar en la esfera administrativa para la exacta observancia de la ley, atribución inherente sólo al Poder Ejecutivo Federal, exclusivamente; o bien, al Congreso de la Unión. En los términos del artículo 90 Constitucional, la Administración Pública Federal Centralizada o Paraestatal, únicamente, podrá definirse conforme a un acto formal y materialmente legislativo, o bien, mediante un reglamento que promulgue el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos y es el caso en el presente negocio que el acuerdo por el que se pretende determinar la competencia de la Administración Local de Recaudación del Sur, emana de la voluntad del Secretario de Hacienda y Crédito Público, órgano carente de facultades para reglamentar la esfera administrativa y por lo tanto ineficaces jurídicamente, así como sus frutos, como lo es el acto hoy reclamado. Ineficaz el acuerdo de circunscripción territorial antes mencionado, según quedó comprobado, nulos sus frutos, como lo es el oficio que en esta vía se demanda y todo ello en contradicción a los artículos 14 y 16 constitucionales, por lo que debe decretarse la nulidad que en esta vía se reclama.⁵⁹

Desafortunadamente el propio Poder Judicial, ha sostenido un criterio diverso que parece incorrecto y que seguramente será modificado con la nueva estructura judicial para apegarse al primero y mantener una uniformidad entre el criterio jurisdiccional y el marco de las leyes:

"ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES.- FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA PARA LA CREACIÓN DE DEPENDENCIAS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DECRETO PRESIDENCIAL DE 13 DE JUNIO DE 1973, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DEL MISMO MES.- La fracción I, del artículo 89, de la Constitución Federal otorga al Presidente de la República, además de una facultad de

⁵⁹ Resuelto en amparo directo, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, 1.2o. A. J/42 en Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 80, agosto, 1994, p. 33.

colaboración, (la promulgación, que es el complemento del proceso legislativo) y otra de ejecución (función administrativa propia del ejecutivo), la facultad reglamentaria (que implica una función materialmente legislativa), que constituye un medio para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes. Dicha facultad reglamentaria es pues, una facultad normal del poder ejecutivo que no deriva de una delegación legislativa, sino que le ha sido conferida directamente por la constitución. La función reglamentaria puede ejercerse mediante la expedición de un conjunto de normas constitutivas de un ordenamiento en el que se desarrollan las disposiciones de una ley, o bien por medio del dictado de una norma especial requerida por una situación determinada para la mejor realización de los fines de una ley. Es por ello que el poder ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. Por lo tanto, el decreto presidencial de 13 de junio de 1973, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 del mismo mes, por el que se crearon las Administraciones Fiscales Regionales y se les autorizó expresamente para que ejercieran actividades delegadas, no es contrario a la constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo en los artículos 89, fracción I, constitucional y 28, de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en ésta y en el Código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.⁶⁰

Como se aprecia de los criterios transcritos con anterioridad y el arriba citado, existe una clara contradicción entre que si el Ejecutivo en algunos casos tiene o no facultades para crear sus unidades administrativas y reglamentar debidamente dichas unidades, lo cierto es, que el uso abusivo de medios ejecutivos internos como los acuerdos, resultan ser en perjuicio del particular que nada tiene que ver con ellos,

⁶⁰ Jurisprudencia no. 1, informe 1984, 2da. parte, Sala Administrativa. p.5, Arreola Leopoldo, et. al. Compendio de Jurisprudencias fiscales. Tomo 1, editorial Tax, México. 1993, p. 166, apud en Pérez-Becerril Lepoldo, La Facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano, Tesis de Doctorado, UNAM, México, 1996. p. 235.

pues se deja a su contenido y olvidada fortuna, contenido tan importante como la creación de las unidades que finalmente dictan actos de incidencia directa en su esfera. Las unidades siguen, pero sus fundamentos se derogan y no se suplen creando una laguna legal de serias consecuencias. Son creados fácilmente pero se resisten a su transformación e incluso a su extinción.

Falta de cuerdo vigente. Consecuencias.

Por la serie de inconsistencias que rodean la existencia legal del SAT y sus unidades administrativas, es evidente que tiene como consecuencia, el dejar a los particulares en un estado de indefensión y de inseguridad jurídica, pues los entes públicos con los que el ente trata, no cuentan con una existencia legal y formal adecuada.

Este punto, fácilmente conduciría por la vía doctrinaria a un fallo positivo en la vía del amparo, y provocaría que los actos que de estos entes administrativos emanen, se dejen sin validez y eficacia, provocando una serie encadenada de problemas que redundarán en una menor recaudación, en una desconfianza de los contribuyentes hacia la administración tributaria y un asiento definitivo a los propósitos por los que esta nueva estructura administrativa fue creada, razón por la cual los tribunales no han sacado a la luz pública hasta el momento una tesis refutando la legalidad o constitucionalidad del Servicio de Administración Tributaria, pues eso implicaría echar abajo la transformación que ha costado muchos millones de pesos no sólo en el cambio externo o material que dieron las instalaciones del órgano, sino reconocer que existen contradicciones legislativas que obligan a modificar su estructura y naturaleza jurídica.

No parece lógico que los principios teóricos y prácticos que con la reforma a la administración tributaria se pretende, se vean truncados porque en la vía judicial,

se dejen sin efectos actos, que por provenir de una autoridad inexistente, no surta sus efectos. Esto sólo provocará papeleo innecesario, repetición de trámites, etcétera, que a la larga no hace sino engrosar el aparato burocrático.

Y, aún cuando parecieran consecuencias teóricas de un estudiante, lejanas a suceder, es ya un hecho que se alega en tribunales locales la inconsistencia del SAT y por lo tanto de sus actos administrativos y judiciales como contestaciones de demanda, por lagunas de la Ley y del Reglamento a los que no se prestó atención. De nada servirá mejorar la imagen física de los entes administrativos desconcentrados, o propiciar en los servidores la idea de que el contribuyente es un "cliente" y no un "deudor", si el estado de derecho en el que la sociedad debe vivir no existe por las lagunas e inconsistencias de las que el nuevo Servicio de Administración Tributaria se ve rodeado.

En última instancia, la crítica aquí, no tiene un carácter litigioso sino académico y de antijuricidad, al final resolverá la Corte, convirtiéndose en un problema administrativo sea resuelto en la vía judicial.

Nombramiento y ratificación de los funcionarios del SAT.

Al iniciar el estudio del Servicio de Administración Tributaria se hicieron varias interrogantes que se han pretendido resolver a lo largo de estas líneas. Asimismo, se mencionó que resultaba interesante hacer un repaso a la materia de los nombramientos de los funcionarios del SAT, que derivados de disposiciones constitucionales debían ser ratificados por el Senado de la República; esto es, estudiar si el nuevo órgano encargado de la función recaudatoria, entra dentro de las disposiciones constitucionales en materia de nombramientos y las posibles consecuencias de la falta de observancia de dichos preceptos.

De inicio, la necesidad de esta ratificación podría ser dudosa, sin embargo, ya se veía que el pueblo actúa soberanamente a través de sus

representantes en los Poderes de la Unión, descansando su mejor representación en el poder legislativo. Así, las funciones que se supone realizan aquellos a quienes se puedan llamar empleados superiores de Hacienda, tienen una relación directa con los recursos de la Federación y entonces, son de incumbencia directa de aquellos quienes aportan para la constitución de esos recursos, y por ellos, su representante en el poder. Con esto, se logra una vigilancia sobre los recursos y sobre los empleados que los manejan.

Evidentemente, el tema es muy extenso y ni por mucho se pretende agotarlo, simplemente señalar la importancia del tema relacionado al nuevo órgano recaudatorio, y las consecuencias de ello en su actuar.

Competencia constitucional en materia de nombramientos.

La razón principal para abordar este tema, es la inobservancia que de las disposiciones constitucionales en materia de ratificación de los empleados superiores de hacienda existe, pues es importante que ahora que se inicia una nueva etapa de la administración tributaria, se procure evitar las deficiencias que anteriormente han existido en esta materia y que han traído consecuencias ahora indeseables para el nuevo ente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene preceptos en lo que se refiere al nombramiento y ratificación de algunos funcionarios como los Ministros, Agentes Diplomáticos, Cónsules Generales, algunos Jefes Superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea, además de los Secretarios de Estado y a los Empleados Superiores de Hacienda. Corresponde al Ejecutivo nombrar y remover libremente a algunos de ellos (artículo 89, fracción II) y corresponde al Senado la ratificación de otros (artículo 76, fracción II) y en sus ausencias a la Comisión Permanente del Congreso (artículo 79, fracción VII).

Breve referencia histórica

En los países de tendencias liberales se acepta en sus derechos constitucionales como el inglés o el norteamericano, que el Poder Legislativo debe participar en la materia tributaria, en la doctrina norteamericana se argüía que era para evitar el despotismo del Ejecutivo, en la doctrina constitucional mexicana, esto constituye un acto temperamental del Estado.⁶¹ Donde además, critica la participación de la Comisión Permanente en esta función y especifica los aspectos de los términos y las votaciones para esta ratificación, así como la justificación de la aprobación del Senado, sólo para el nombramiento y no para la remoción, aspectos que de analizarlos se excedería el propósito presente. Y, en efecto, en nuestro sistema constitucional esta participación es aceptada, por ejemplo, es la Cámara de Diputados la que aprueba el Presupuesto y no puede haber gasto permitido que no este previsto en él (artículo 74, fracción IV y 126); impositivas inician el proceso legislativo precisamente en la mencionada Cámara (artículo 72, inciso h); asimismo, existe un órgano dentro del Congreso de la Unión encargado del control del gasto, la Contaduría Mayor de Hacienda.

De aquí se puede concluir que esa participación de dos poderes es para lograr un escrupuloso manejo de los fondos públicos y una vigilancia sobre aquellos que los manejan.

En nuestro sistema constitucional se parte de la experiencia, elocuentemente aplicada por Francisco Zarco: " Las taxativas que se oponen al Ejecutivo son aconsejadas por la experiencia. Cuando de ellas se han visto libres algunos de nuestros gobiernos, han prodigado los empleos con gravamen del tesoro, han ido a sacar coroneles de donde no podían salir más que presidiarios, han hecho cónsules a quienes no podían servir ni de dependientes en una casa de comercio y han dado puestos diplomáticos a hombres indignos que se han robado los fondos públicos.

⁶¹ Véase: *Elisur Arteaga Nava, Facultades de los poderes federales y estatales en materia de nombramientos y otras, en Alegatos, número 28, septiembre-diciembre.*

Razón tiene la Comisión en querer impedir todos estos desórdenes y, si males semejantes se han de evitar en el ramo de Hacienda, es preciso que los nombramientos de los empleados superiores pasen por la aprobación del Congreso para que el país tenga alguna garantía de la aptitud y de la honradez de los que manejen los fondos del erario.(...) ⁶²

Ahora habría que analizar, porqué aun cuando en toda la participación que en materia impositiva tiene el Congreso de la Unión, es la Cámara de Diputados la que asiste, es competencia del Senado de la República la ratificación de los empleados superiores de hacienda, rompiendo con el esquema lógico e histórico de esta materia. La respuesta es de índole histórica. El maestro Elisur Arteaga y Fauzi Hamdan en artículo conjunto sobre la materia ⁶³; sostienen que la única explicación es que cuando en 1857, Francisco Zarco propone que sea el Congreso quien se encargue de la ratificación, había un sistema unicameral y que, cuando éste se repone fue por descuido e ignorancia y por ninguna otra razón.

Por otro lado, sí había antecedentes de que el Senado tuviera funciones de ratificación pero no para los Empleados Superiores de Hacienda sino para otros como Cónsules, Ministros, Diplomáticos, pero es la Comisión Redactora encabezada por Ponciano Arriaga la que decide incluir en esta función del Senado a la ratificación de los empleados hacendarios que así lo requirieran.

3.2.3.- Atribuciones.

El Servicio de Administración Tributaria dentro de las atribuciones que tiene conferidas, se encuentran básicamente el recaudar los impuestos, las

⁶² Véase: *Historial del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857)*, Colegio de México, 1956, p. 939, apud. en Arteaga Nava et al., op. cit supra p. 86.

⁶³ *Los empleados Superiores de Hacienda en la Constitución y Leyes Secundarias*, en *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, número 1, México, 1977. p. 85.

contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios; por otro lado, dirige los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación; en un sentido amplio, el representar el interés de la Federación en controversias de índole fiscal, ya sean nacionales o internacionales y no sólo esto, sino además fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en materia fiscal y aduanera, localizar y listar contribuyentes; entre otras enmarcadas en el capítulo II del Título Primero de la Ley en comento.

Cabe destacar que dentro de los cambios sufridos a raíz de la transformación que sufrió la Subsecretaría de Ingresos, para posteriormente ser el Servicio de Administración Tributaria, no se observan cambios radicales dentro de las atribuciones que desarrolla dicho órgano con relación al anterior.

3.3.- Aspectos legales fundamentales del Servicio de Administración Tributaria.

La transformación sufrida por la Subsecretaría de Ingresos, tuvo estructuralmente cambios menores que forzosamente tuvieron que ser plasmados en la Ley, pero que no representan grandes modificaciones a la esencia de lo que hasta antes de la reforma venía desempeñando, es decir, a las actividades o funciones que se realizaban por el mismo, sino sólo en cuanto a la formación de su organigrama de organización. De ahí se derivan los nuevos fundamentos legales que rigen el nuevo órgano en comento, en los que básicamente se organizan como se describe a continuación.

3.3.1. Estructura orgánica.

Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con los órganos siguientes:

- Junta de Gobierno.
- Presidente.

- Las Unidades Administrativas que establezca su Reglamento Interior.

3.3.1.1. Junta de Gobierno.

La Junta de Gobierno es el órgano máximo de toma de decisiones y se conforma de la siguiente manera:

- I.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá;
- II.- Dos representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, designados por el titular de esa dependencia;
- III.- El Presidente del Servicio de Administración Tributaria, y
- IV.- Dos titulares de unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, de nivel inmediatamente inferior al del Presidente, designados por éste.

De tal suerte, que dentro de las atribuciones encomendadas a la mencionada junta se encuentran básicamente, el opinar y coadyuvar con las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera; someter a la consideración de las autoridades antes citadas su opinión sobre los proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera, corresponda en expedir o promover a la propia Secretaría; aprobar los programas y presupuestos del Servicio de Administración Tributaria, así como sus modificaciones, en los términos de la legislación aplicable y de acuerdo con los lineamientos previstos en el artículo 5º, fracción IV; aprobar la estructura orgánica básica del Servicio de Administración Tributaria y las modificaciones que procedan a la misma, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables, así como el anteproyecto del Reglamento Interior del SAR y sus modificaciones correspondientes; entre las más importante, así como todas las demás

que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en la ley, su reglamento interior y las demás disposiciones jurídicas aplicables.

La Junta de Gobierno celebrará sesiones ordinarias por lo menos cuatro veces al año y extraordinarias cuando así lo propongan el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria. Para que la junta de gobierno sesione válidamente se requerirá de la asistencia de más de la mitad de sus integrantes, siempre que entre ellos se encuentren presentes, por lo mismo, dos de los mencionados en fracciones I y II, del artículo 9°.

Las resoluciones de la Junta de Gobierno se tomarán por mayoría de votos de los integrantes presentes. El Secretario de Hacienda de Crédito Público tendrá voto de calidad en caso de empate.

El Servicio de Administración Tributaria contará con un controlador interno, quien podrá asistir a las sesiones de la Junta de Gobierno con voz, pero sin voto.

3.3.1.2. Presidencia.

El Presidente del Servicio de Administración Tributaria es designado por el Presidente de la República y cuenta con facultades de dirección del mismo, así como que en él recae la representación legal del referido órgano.

El Presidente es la máxima autoridad administrativa de éste órgano y ejerce las facultades de éste, mediante acuerdo puede delegar las facultades otorgadas a los titulares de las Unidades, Direcciones Generales, Administraciones Generales y Coordinaciones Generales, Administradores, Subadministradores y Subadministradores adscritos a ellas. El citado acuerdo de delegación de facultades deberá ser aprobado por la Junta de Gobierno, a propuesta del Presidente, y deberá ser publicado en el Diario Oficial de la Federación.

3.3.1.3. Unidades administrativas.

Dentro del Servicio de Administración en estudio, nos encontramos, que está integrado por unidades administrativas, las cuales conforman la estructura del órgano que nos ocupa, el cual a raíz de la transformación sufrida de Subsecretaría de Ingresos al de Servicio de Administración en comento, se tiene que no se encuentran grandes diferencias, es básicamente el maquillar las administraciones ya existentes, con un nuevo reglamento, pero en esencia son lo mismo, y para la mejor comprensión de lo anterior, en el próximo apartado se realiza una breve semblanza comparativa respecto del cambio sufrido por las unidades que lo integran.

En ese contexto, las unidades administrativas quedan de la siguiente manera:

1.- Unidad de Comunicación Social, la cual tiene como objetivo establecer las políticas y llevar a cabo las actividades de información, difusión y de relaciones públicas del Servicio de Administración Tributaria a través de los medios de comunicación.

2.- Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, el cual no se desarrolla en éste apartado por ser motivo de estudio en el siguiente punto.

3.- Unidades Administrativas, las cuales realizan básicamente las actividades propias del órgano, en donde no cambian sustancialmente y las que se analizan más detalladamente en un apartado posterior.

4.- Unidades Administrativas Regionales, las que como las anteriores sus cambios básicos se analizan aparte.

3.3.1.3.1. Breve análisis comparativo en cuanto a los cambios que sufrieron dichas unidades administrativas, a raíz de la creación de este órgano.

Dentro de las unidades mencionadas se tiene las siguientes:

1.- Dirección General de Interventoría. (artículo 13 RSAT).- Su objetivo es constatar la aplicación de las disposiciones legales por parte de los servidores públicos adscritos al SAT, así como de los contribuyentes, a efecto de detectar irregularidades e imponer las sanciones correspondientes.

A) Se deroga el artículo 38 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Desaparecen las Direcciones Generales Adjuntas de Interventoría y la de Revisión Fiscal, y se derogan los artículos 39 y 40 del RISHCP, que hacía referencia a las mismas. Sin embargo, relata el hecho de que en el último párrafo del artículo 13 del RSAT se menciona al Director General Adjunto de Interventoría.

D) Conserva prácticamente las mismas funciones con excepción de:

a) Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia;

b) Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

2.- Dirección General de Planeación Tributaria (artículo 14 RSAT).Las observaciones a esta unidad son las siguientes:

A) Se reforma el artículo 41 del RISHCP, que hacía referencia a la Dirección General de Política de Ingresos.

B) Las funciones que tenía la Dirección General de Política de Ingresos, se distribuyeron entre esta misma y la que estamos comentando. Asimismo comparten algunas funciones.

C) Cabe destacar que la Dirección General de Política de Ingresos antes adscrita a la Subsecretaría de Ingresos y a partir de la reforma quedó adscrita a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público.

D) Tiene trece funciones dentro de las cuales destacan:

a) Participar en la formulación de la política tributaria, doméstica e internacional, aduanera, de coordinación fiscal, de negociación con otros países de convenciones y tratados en materia fiscal y aduanera y la de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional, evaluar el efecto recaudatorio de las reformas que en materia fiscal se propongan;

b) Evaluar, para fines tributarios, el comportamiento de la economía nacional y de los diversos sectores de contribuyentes, con el propósito de identificar problemas y proponer alternativas de política tributaria, estimar las metas de recaudación;

c) Participa y proponer sobre la determinación de las asignaciones sectoriales correspondientes a las entidades federativas y municipios de financiamiento, así como de las dependencias de la administración pública federal en materia de derechos, productos y aprovechamientos;

d) Participar en el estudio y formulación de proyectos sobre estudios económicos, para evaluar la política tributaria, para los aranceles, cuotas compensatorias, medidas de regulación y restricción del comercio exterior, así como todo lo concerniente al análisis de medidas necesarias para que la política aduanera, las operaciones fronterizas, el aumento de la industria maquiladora y el desarrollo de la franja fronteriza del país, y el fomento de la industria de la exportación sean más eficientes; entre las más importantes.

3.- Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadística de Ingresos (artículo 15 RSAT).- Dentro de ésta:

A) Se deroga el artículo 42 RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones.

4.- Dirección General Adjunta de Planeación Impositiva (artículo 16 RSAT).

Observaciones: A) Se deroga el artículo 43 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Denominación anterior: Dirección General Adjunta de Política Impositiva.

C) Además de las funciones que anteriormente tenía se le agregaron entre otra las siguientes:

a) Participar en la formulación de la política tributaria, doméstica e internacional, aduanera, de coordinación fiscal, de negociación con otros países de convenciones y tratados en materia fiscal y aduanera y la de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional.

b) Generar propuestas conducentes a evitar la evasión o elusión fiscales.

5.- Dirección General Adjunta de Promoción Fiscal y Comercio Exterior (artículo 17 RSAT). Observaciones:

A) Se deroga el artículo 45 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Denominación anterior: Dirección General Adjunta de Política de Promoción Fiscal y Comercio Exterior.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones.

6.- Dirección General Adjunta Jurídica de Asuntos Tributarios (artículo 18 RSAT).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 46 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Denominación anterior: Dirección General Adjunta de Estudios y Procedimientos Legales de Política de Ingresos.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones.

7.- Dirección General Adjunta de Derechos y Proyectos Tributarios (artículo 19 RSAT).- Observaciones:

A) Se deroga el artículo 44 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Denominación anterior: Dirección General Adjunta de Política de Derechos, Productos, Precios y Tarifas.

C) Además de las funciones que ya tenía, se le agregaron entre otras las siguientes:

a) Poner a consideración de la SHCP, propuestas relacionadas con el sistema de coordinación fiscal;

b) Realizar estudios económicos que permitan evaluar los efectos de política tributaria en aspectos tales como el empleo, la producción, el medio ambiente, la distribución de la riqueza, entre otros; y

c) Analizar el comportamiento de la evasión fiscal por regiones y sectores económicos.

8.- Dirección de Asuntos Fiscales Internacionales (artículo 20 RSAT).- Observaciones.- Esta dirección tiene como objetivo formular la estrategia de negociación y acuerdos, convenios o tratados de carácter internacional en materia fiscal y aduanera; proponer medidas y acciones para dar cumplimiento a las obligaciones contraídas por el Gobierno Federal; aplicados a actos de comprobación que establezcan las autoridades fiscales y aduaneras correspondientes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

A) Se deroga el artículo 48 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Además de las funciones que ya tenía, se le agregaron entre las siguientes:

a) Participar en la formulación del anteproyecto de la resolución que establezca reglas generales y otras disposiciones relacionadas con la materia fiscal y aduanera internacional;

b) Prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades, y condonar los recargos, cuando proceda, en materia de resoluciones relativas a consultas sobre metodologías para precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas;

c) Condonar recargos, tratándose de precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas;

d) Resolver las consultas que se formulen sobre acreditamiento de impuestos en el extranjero;

e) Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios, exportadores, productores y demás obligados, los hechos u omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo de la revisión de gabinete, dictámenes, visitas domiciliarias, verificaciones de origen, que se les practiquen; entre las más importantes.

9.- Dirección General Adjunta de Planeación Tributaria Internacional y de Negociación de Tratados (artículo 21 RSAT).- Observaciones:

A) Se deroga el artículo 49 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Denominación anterior: Dirección General Adjunta de Política Fiscal Internacional y de Negociación de Tratados.

C) Conserva prácticamente la mismas funciones.

10.- Dirección General Adjunta de Auditoría Internacional (artículo 22RSAT).- Observaciones:

A) Se deroga el artículo 50 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Además de las funciones que ya tenía, se le agregaron entre otras las de prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades, y condonar los recargos, cuando proceda, en materia de resoluciones relativas a consultas sobre metodología para precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

11.- Dirección General Adjunta de Asuntos Internacionales de Comercio Exterior (artículo 23 RSAT).- Observaciones:

A) Se deroga el artículo 51 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Asimismo, se le incorporó la función de asistir al Director General en las negociaciones de convenios y tratados de carácter internacional en materia aduanera.

12.- Dirección General Adjunta de Procedimientos Legales Internacionales (artículo 24 RSAT).- Observaciones:

A) Se deroga el artículo 52 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de: a) Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga

conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos, y

b) Formular propuestas de reformas a la legislación federal en materia fiscal internacional, y proponer las acciones que deba llevar a cabo la SHCP para dar cumplimiento a las obligaciones contraídas por el Gobierno Federal, mediante la celebración de convenios y tratados.

D) Se le incorporó la función de asistir al Director General en las negociaciones de convenios y tratados de carácter internacional en materia fiscal.

13.- Dirección General Adjunta de Investigaciones Económica (artículo 25 RSAT).- Observaciones:

A) A pesar de que el puesto de Director General Adjunto de Investigación Económica, estaba contemplado en el RISHCP, no estaban especificadas las funciones de esta Dirección General Adjunta.

B) En el RSAT, ya se establece en sus funciones específicamente, mismas que a continuación se describen:

a) Desarrollar los estudios económicos de los países con los que se pretende llevar a cabo negociaciones de convenios o tratados en materia fiscal o aduanera internacional;

b) Realizar las investigaciones sobre el impacto económico de medidas fiscales internacionales;

c) Participar en el estudio de las propuestas de reformas a la legislación federal en materia fiscal y aduanera internacional, y

d) Asistir al Director General y Director General Adjunto de Auditoría Internacional en la elaboración de los programas de auditoría de origen a través de la realización de las investigaciones estadísticas correspondientes y participar en el análisis de las metodologías y estudios económicos en materia de precios de transferencia.

14.- Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas (artículo 26 RSAT).- Observaciones:

- **Objetivos:** Fortalecer el federalismo nacional, a través de instrumentación administrativa de la Ley de Coordinación Fiscal.

A) Se deroga el artículo 59 del RISHCP, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones.

15.- Dirección General de Tecnología de la Información (artículo 27 RSAT).-
Observaciones:

A) Tienen entre otras las siguientes funciones:

a) Establecer lineamientos generales en materia de informática para integrar e instrumentar un Programa de Desarrollo Informático Global del SAT.

b) Diseñar y establecer las políticas, normas y programas en materia de tecnología de la información, implantación, operación y mantenimiento de sistemas automatizados, capacitación en informática, seguridad e integridad de la información.

c) Mantener actualizada la infraestructura de cómputo, telecomunicaciones y equipos auxiliares del SAT.

16.- Administración General de Recaudación (artículo 28 RSAT).-
Observaciones:

Objetivo: Establecer la política y programas en materia de recaudación, promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; brindar orientación y asistencia a los contribuyentes.

A) Se deroga el artículo 53 del RISHC, que hacía referencia a esta Dirección.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción entre otras de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

17.- Administración Especial de Recaudación (artículo 29 RSAT).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 54 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones.

18.- Administración General de Auditoría Fiscal Federal (artículo 30 RSAT).-

Observaciones:

- Objetivos: Planear, instrumentar, organizar, dirigir, controlar y evaluar la aplicación de la normatividad del sistema de recaudación de las sanciones a la materia a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte de los contribuyentes y el interés del fisco.

A) Se deroga el artículo 55 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Además de las funciones que ya tenía, se le agregaron las siguientes: Coordinarse con la unidad competente de la SHCP, para ponerle a su disposición la mercancías de procedencia extranjera, que estando sujeta a un procedimiento aduanero que sea de su competencia, haya declarado que la mercancía pasó a propiedad del fisco federal o se encuentre en los casos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

19.- Administración especial de Auditoría Fiscal (artículo 31 RSAT).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 56 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con

motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Se incorporó la función de coordinarse con la unidad administrativa competente de la SHCP para ponerle a su disposición la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del fisco federal o se encuentre sujeta a procedimiento aduanero en los casos establecidos en el artículo 157 de la Ley Aduanera.

20.- Administración General Jurídica de Ingresos (artículo 32 RSAT).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 57 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Además de las funciones que ya tenía, se le incorporó, entre otras la función de representar al SAT y a las autoridades dependientes de éste en controversias relativas a los derechos humanos.

21.- Administración Especial Jurídica de Ingresos (artículo 33 RSAT).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 58 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Unidad Administrativa que corresponda de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

22.- Administración General de Aduanas (artículo 34 RAST).-

Observaciones:

A) Se deroga el artículo 560 del RISHCP, que hacía referencia a esta Administración.

B) Conserva el mismo nombre.

C) Conserva prácticamente las mismas funciones, con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal Federal de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Además de las funciones que ya tenía, se le incorporaron entre otras las siguientes:

a) Elaborar programas relativos a depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos efectuados por la industria automotriz terminal.

b) Emitir la autorización de apoderados de almacén para los almacenes generales de depósito o para la industria terminal automotriz, únicamente para las extracciones de mercancías en depósito fiscal.

c) Se declara que en cuanto a las facultades de las autoridades aduaneras en materia de abandono de mercancías que ya venían ejerciendo, pueden declarar, en su caso, que han pasado a propiedad del fisco federal, y poner a disposición de la unidad administrativa competente de la SHCP la mercancía que haya pasado a propiedad del fisco federal.

d) Notificar el embargo precautorio de aquellas mercancías respecto de las cuales no se acredite su legal internación al país.

e) Poner a disposición de la aduana que corresponda las mercancías embargadas para que realice su control y custodia;

f) Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo, así como notificarla, entre otras muchas.

23.- Coordinación General de Recursos (art. 35 RSAT).- Observaciones:

A) Tiene entre otras, las siguientes funciones:

a) Programar, organizar, dirigir y evaluar las actividades de las unidades administrativas a ella adscritas, conforme a los lineamientos que determine el Presidente del SAT.

b) Proporcionar apoyo administrativo a las unidades del SAT para programar, presupuestar, organizar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público que ejercen.

c) Fijar lineamientos para la formulación del Manual de Organización General del SAT y para los manuales de organización específicos, de procedimiento.

d) Proponer al Presidente del SAT la política, directrices, normas y criterios técnicos para proporcionar el apoyo administrativo necesario en materia de estadística, personal, recursos materiales, contabilidad, actividades culturales y recreativas y de los demás servicios de carácter administrativo que sean necesarios para el despacho de los asuntos del SAT .

24.- Coordinación central de Recursos Humanos (art.36 RSAT).-

Observaciones:

A) Tiene entre otras, las siguientes funciones:

a) Proponer criterios técnicos en materia de reclutamiento y selección de personal de base:

b) Efectuar la liquidación y pago de las remuneraciones al personal del SAT o suspender dicho pago cuando proceda; resolver sobre la aplicación de los descuentos y retenciones autorizadas conforme a la ley y, en su caso, la recuperación de las cantidades correspondientes a salarios devengados.

c) Efectuar remociones, reubicaciones, reasignaciones y cambios de radicaciones del personal de base del SAT.

d) Mantener actualizadas las promociones escalafonarias del personal de base; así como otorgar los estímulos, recompensas y prestaciones establecidas en la ley.

25.- Coordinación Central de Recursos Financieros (art.37 RSAT).-

Observaciones:

A) Tienen, entre otras, las siguientes funciones:

a) Determinar las directrices, normas y criterios técnicos que permitan la preparación adecuada y uniforme de los programas de actividades y de los presupuestos de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria y vigilar su aplicación.

b) Formular, los sistemas, métodos y procedimientos para la formulación, ejercicio y control del presupuesto del SAT y vigilar que los recursos se apliquen a los programas autorizados.

c) Integrar el Manual de Organización del SAT; formular y difundir la metodología para la elaboración de los manuales de organización específicos, de procedimiento y demás documentos administrativos que resulten necesarios para el mejor funcionamiento SAT.

26.- Coordinación Central de Recursos Materiales (art. 38 RSAT).-

Observaciones:

1) Tienen, entre otras, las siguientes funciones:

a) Proporcionar servicios de apoyo administrativo, políticas, lineamientos y procedimientos para la administración de recursos materiales y servicios generales, así como los programas relacionados con un sistema de adquisiciones, la conservación y mantenimiento de los bienes muebles e inmuebles, adquisiciones y suministros, y supervisar el cumplimiento de los mismos.

b) Realizar la regularización jurídica administrativa de bienes inmuebles ocupados por el SAT, así como registrar, controlar y actualizar el padrón inmobiliario.

c) Registrar, controlar y actualizar los inventarios del SAT así como la de controlar los seguros de los bienes patrimoniales del SAT.

27.- Unidades Administrativas Regionales (art. 39 al 43 del RSAT).-

Observaciones:

A) Se derogan los artículos 94, 95 y 96 del RISHCP.

B) El SAT, para el mejor desempeño de sus facultades, cuenta con Unidades Administrativas Regionales, en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que se fije en los acuerdos del Presidente del SAT.

C) Las designaciones de las Administraciones Regionales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídicas de Ingresos y de Aduanas, se siguen designando igual. El mismo nombre corresponde también a las Coordinaciones Regionales de Recursos, y son las:

- ° Del Noroeste.
- ° Del Norte - Centro.
- ° Del Noreste.
- ° Del Occidente.
- ° Golfo - Pacífico.
- ° Del Centro.
- ° Del Sur.
- ° Metropolitana.

28.- Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal, Jurídica de Ingresos y las Coordinaciones Locales de Recursos.- Observaciones:

A) Se deroga el art. 95 del RISHCP que hacía referencia a éstas Administraciones Locales.

B) Se establecen las facultades de las Coordinaciones Locales de Recursos.

C) Las Administraciones Locales de Recaudación, tienen prácticamente las mismas funciones con excepción de informar a la unidad administrativa de la Secretaría que corresponda de los hechos de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

D) Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, tienen prácticamente las mismas funciones con excepción de informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos. Asimismo, se le incorporó la función de coordinarse con la unidad administrativa competente de la

SHCP para ponerle a su disposición la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del fisco federal o se encuentre sujeta a procedimiento aduanero en los casos establecidos en el artículo 157 de la Ley Aduanera; así como expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones o verificaciones correspondientes.

E) Las Administraciones Jurídicas de Ingresos, tienen prácticamente las mismas funciones con excepción de informar a la unidad administrativa de la Secretaría que corresponda de los hechos de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

F) Las Coordinaciones Locales de Recursos, tienen entre otras las siguientes funciones:

a) Administrar los recursos humanos, financieros y materiales, asignados a las Administraciones Regionales y Locales, así como la propia Coordinación Local de Recursos;

b) Operar el registro, control, modificaciones el ejercicio del presupuesto autorizado y elaborar los estados financieros, informes y reportes de carácter presupuestal y contable requeridos por la Coordinación Regional de Recursos y por la Coordinación General de Recursos del SAT.

c) Operar los procesos de licitación para la adquisición de bienes y servicios destinadas a las Administraciones Regionales y Locales, así como la propia Coordinación Local de Recursos, conforme a las normas establecidas por la Coordinación General de Recursos.

d) Administrar los recursos y operar los programas para la ejecución de obras; observación y mantenimiento de mobiliario y equipo, muebles e instalaciones de las Coordinaciones y Administraciones regionales y Locales, así como de la propia Coordinación Local de Recursos.

G) El número, nombre y sede de las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídicas de Ingresos no sufrió cambio alguno. Cabe señalar que se crearon las Coordinaciones Locales de Recursos con el mismo número, nombre, sede de las Administraciones Locales mencionadas en este inciso.

29.- Aduanas (dentro de la circunscripción territorial que a cada uno corresponda). Observaciones:

A) Se deroga el artículo 96 del RISHCP, que hacía referencia a las aduanas.

B) Conservan prácticamente las mismas funciones con excepción de:

a) Informar a la Unidad Administrativa de la Secretaría que corresponda, de los hechos de que tengan conocimiento, que puedan constituir delitos fiscales o de servidores públicos.

b) Llevar el registro del despacho de mercancías de las empresas, a que se refiere el artículo 100 de la Ley Aduanera.

C) Además de las funciones que ya tenía, se le agregaron entre otras las siguientes:

a) Efectuar las notificaciones que sobre los procedimientos de suspensión o cancelación de agentes o apoderados aduanales le remita otra unidad administrativa del SAT.

b) Ordenar y practicar visitas domiciliarias, vigilancias, inspecciones para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos al comercio exterior, de las reglas de origen contenidas en los tratados internacionales y las otras contribuciones y aprovechamientos que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancía y medios de transporte; así como para verificar tanto la existencia de los documentos que acrediten la legal estancia y tenencia de las mercancías de comercio exterior, como el cumplimiento de las obligaciones en materia de restricciones y regulaciones no arancelarias.

c) Establecer la naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías de comercio exterior, así como determinar su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito.

d) Retener las mercancías cuando no se presente la garantía correspondiente en los casos en que el valor agregado sea inferior al precio estimado en términos de la Ley Aduanera, y

e) Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación de contribuciones omitidas en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías.

D) En cuanto al número, nombre y ubicación de las aduanas hubo muy pocos cambios.

3.3.2.- Del Servicio Fiscal de Carrera.

Un aspecto medular de la constitución del Servicio Fiscal de Carrera, es que se busca un doble propósito: en primer lugar, que el órgano alcance niveles óptimos de operación al contar con los cuadros técnicos, directivos y profesionales idóneos; y en segundo lugar, que se dé continuidad a sus programas y acciones, al establecer un sistema de servicio civil que propiciará la permanencia y desarrollo constante del personal.

El Servicio Fiscal de Carrera del Servicio de Administración Tributaria, tiene como finalidad el dotar al mismo de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, el cual estará sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral, con base en un esquema de remuneraciones y prestaciones que coadyuven al cumplimiento óptimo de su objeto, vinculados estrechamente con los resultados de su actuación, así como a su integridad profesional. Ello implica necesariamente, la desaparición del sistema de distribución que tenía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en multas fiscales y aduaneras y su situación por otro que garantice la permanencia de los mejores funcionarios en el órgano. (artículos 9 de la RSAT y 19 de la LSAT).

Para la realización de lo anterior, el personal del Servicio de Administración Tributaria, queda agrupado en tres categorías, de las cuales las dos primeras se integran con trabajadores de confianza y la última con trabajadores de base:

I.- Funcionarios fiscales de carrera. Los cuales comprenden al conjunto de directivos, especialistas y técnicos sujetos al Servicio Fiscal de Carrera.

II.- Funcionarios fiscales de libre designación. Que comprende al conjunto de directivos especialistas y técnicos que ingresen al Servicio de Administración Tributaria, sin formar parte del Servicio Fiscal de Carrera, y que en ningún caso podrán exceder el porcentaje que establezca el estatuto del mismo.

III.- Empleados de base. Comprende al conjunto de personas que desempeñen tareas de apoyo a las funciones directivas, de especialización y técnicas, así como de mantenimiento y servicio. Estos empleados podrán tener acceso al Servicio Fiscal de Carrera cuando cubran los requisitos de formación profesional, capacitación técnica, perfil del puesto y demás que se establezcan de conformidad con el régimen específico a que se refiere el artículo 18.

Dicho servicio se encuentra regido por los siguientes principios:

- Igualdad de oportunidades para el ingreso y la promoción en el servicio, con base en la experiencia, desempeño, aptitudes, conocimientos y capacidades de los funcionarios fiscales. Para ello, estos procesos se realizan con base en recursos de oposición y la evaluación de los elementos mencionados.
- Especialización y profesionalización en cada actividad, conforme a un catálogo de puestos específicos, en el que se determine la naturaleza, funciones, adscripción, requisitos, salario y prestaciones de cada puesto.
- Retribuciones y prestaciones vinculadas a la productividad y acordes con el mercado de trabajo, que sean suficientes para asegurar al Servicio de Administración Tributaria, la contratación y permanencia de los

mejores funcionarios, en los términos que se establezcan en el estatuto del propio servicio.

- Capacitación y desarrollo integral de carácter obligatorio y permanente, relacionados con la actividad sustantiva del Servicio de Administración Tributaria y la promoción de los funcionarios fiscales, a fin de asegurar la eficiencia en la prestación de los servicios

- Y por último, integridad, responsabilidad y conducta adecuada de los funcionarios fiscales, con base en el conjunto de lineamientos de ética que el propio Servicio de Administración Tributaria establezca.

Ahora bien, éste tiene como funciones:

- Elaborar, revisar, proponer e instrumentar el estatuto del Servicio Fiscal de Carrera y las disposiciones reglamentarias que de él emanen.

- Elaborar, revisar, proponer e instrumentar el Sistema Integral del Servicio Fiscal de Carrera de acuerdo a lo establecido por la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que abarca los subsistemas de remuneraciones y de desarrollo integral y capacitación para todo el personal, así como los de reclutamiento y selección, planeación de carrera, ascensos y evaluación para los funcionarios fiscales de carrera y en su caso, para los de libre designación.

- Evaluar los resultados del Servicio Fiscal de Carrera.

Y el régimen específico del Servicio Fiscal de Carrera quedará establecido por el estatuto del mismo que para tales efectos expida la Junta de Gobierno (artículo 18 de la LSAT).

3.3.3.- Disposiciones generales.

En este tenor, también se establece que el Servicio de Administración Tributaria podrá contar con instancias de consulta y comités especializados que le permitan mantener una vinculación efectiva y permanente con los contribuyentes y especialistas interesados en su operación y funcionamiento.

Las instancias y comités que se constituyan tendrán como objetivo primordial coadyuvar en el mejoramiento de la administración tributaria y la aplicación de la legislación fiscal y aduanera, así como la difusión de la información y orientación necesarias que permitan crear una auténtica conciencia tributaria entre la sociedad.

Asimismo, las relaciones laborales entre el Servicio de Administración Tributaria y sus trabajadores se regirán por lo dispuesto en el Apartado B del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado y demás ordenamientos jurídicos aplicables.

3.3.4.- Artículos transitorios de la ley que crea el órgano.

Dentro de este apartado se plantea básicamente 9 cuestiones sobresalientes:

1.- El inicio de la vigencia de dicha ley que se establece a partir de 1o. de julio de 1997.

2.- La derogación de diversas disposiciones fiscales, las cuales se tratan en el siguiente apartado.

3.- La transferencia de atribuciones, esto es las referencias que se hacen y atribuciones que se otorgan en otras leyes, cualquiera de sus unidades administrativas,

se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la ley en cita, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

4.- Los recursos administrativos y asuntos en trámite, que a la fecha de entrada en vigor se encuentren en trámite ante alguna de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que pasen a formar parte del Servicio de Administración Tributaria o los recursos administrativos interpuestos en contra de actos o resoluciones de tales unidades administrativas, se seguirán tramitando ante el Servicio de Administración Tributaria o serán resueltos por el mismo, cuando se encuentren vinculados con la materia objeto de la presente ley, su reglamento interior y cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

5.- Los juicios en los que sea parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por actos de las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos que pasen a formar parte del Servicio de Administración Tributaria, que a la entrada en vigor de la ley que nos ocupa se encuentren en trámite ante los Tribunales del fuero federal, o cualquier otra instancia jurisdiccional, los continuará tramitando el Servicio de Administración Tributaria a través de las unidades administrativas competentes hasta su total conclusión, para lo cual ejercerán las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas en los juicios, ante dichos tribunales.

6.- Sobre la tramitación de los amparos contra las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que pasan a formar parte del Servicio de Administración Tributaria, cuya interposición les sea notificado con carácter de autoridades responsables o de terceros perjudicados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley de dicho órgano, continuarán siendo llevados en su tramitación hasta su total conclusión por el Servicio de Administración Tributaria.

7.- Se desincorpora el INCAFI, esto es que el Ejecutivo Federal realizará las gestiones conducentes para que a la fecha de entrada en vigor de la ley en comento, el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, quede desincorporado de la Administración Pública Federal Paraestatal y su patrimonio y atribuciones pasen a una unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria.

8.- Existirá una transferencia de recursos, en la que el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dispondrá lo conducente a fin de que, a partir de la entrada en vigor de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se lleve a cabo la reasignación de los recursos humanos y de que los bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros, así como los archivos y expedientes con los que actualmente cuentan las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, pasen a formar parte del citado órgano para el ejercicio de las atribuciones vinculadas con la materia objeto de esta ley, su reglamento interior y cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos. Para tales efectos se deberán formalizar las actas de entrega-recepción correspondientes, en términos de las disposiciones jurídicas aplicables.

9.- Por último, se manifiesta que los derechos de los trabajadores serán respetados y en ningún caso serán afectados por la reorganización que implica el presente ordenamiento.

3.4.- Crítica a la creación del Servicio de Administración Tributaria.

Siendo un órgano de creación relativamente reciente, nos encontramos con varios señalamientos que se le puede hacer a dicha ley, las cuales someramente se describen a continuación:

1.- La primera crítica que a consecuencia del análisis realizado en este capítulo resulta, es el que el Servicio de Administración Tributaria, se quiera innovar como una respuesta a la satisfacción de gobiernos extranjeros, en los cuales o se pretende globalizar el sistema económico y jurídico de México con el del resto del mundo, como se ha venido dando a últimas fechas en parte del mundo y, con esto, al tomar como base un modelo económico que en otro país ha funcionado, sin percibir que nos encontramos frente a circunstancias geográficas, económicas, culturales y de toda índole diferentes al país modelo, trae como único resultado que el nuevo modelo económico mexicano en el ramo hacendario para la recaudación, resulte un chasco, después de que era considerado el máximo proyecto recaudatorio. Y todo esto, como resultado de la falta de planeación adecuada desde su origen hasta su transformación en la que la Subsecretaría de Ingresos regresa al panorama, después de haber desaparecido para dar paso a la creación del órgano en estudio.

2.- Otra gran dificultad que se observa al órgano, se encuentra en la creación del mismo, toda vez que como ya se estudió, su naturaleza jurídica resulta desapegada a derecho, por lo que desde su creación y ahora con su modificación, mantiene incongruencias con la doctrina jurídica, creando polémica respecto de su creación, competencia y constitucionalidad.

3.- La siguiente observación se basa en que su desconcentración sui generis, más parece una adecuación de todos los intereses en los que quisieron que encuadrara el órgano, en virtud de reúne características de descentralizado, desconcentrado y aún teniendo la denominación del mismo no cumple con las características de dichos órganos, en razón de que por ejemplo, la subordinación a la que alude la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, no se aplica del todo al establecerse que el Secretario de Hacienda tenga intervención dentro del órgano pero minoritariamente, no jerárquicamente superior como se supondría en teoría que se establece para los desconcentrados.

Además, se hace hincapié que dentro de la ley de que se trata , no se especifica de manera clara el ámbito territorial sobre el que ejerce su competencia, cierto es que se conoce la distribución de las unidades administrativas que en el reglamento aparecen, pero no la designación de la competencia territorial, esto es, se supone que debe de ser todo el territorio nacional, toda vez que resulta el Servicio de Administración Tributaria ser el encargado de la recaudación de los impuestos federales, pero volviendo sobre el mismo punto, no se establece el territorio que comprende su ámbito de competencia. En consecuencia, no resulta clara tampoco la naturaleza que guardan las unidades administrativas regionales, pues se trataría entonces de pequeños órganos desconcentrados dentro de uno mayor, o una simple delegación, y con esto resulta claro la indefensión en la que se deja a las unidades administrativas, como consecuencia de la indefinición del ente del que dependen.

En consecuencia de todo lo relatado, se tiene que de nada servirá la buena voluntad con la que se realizó el proyecto en comento, de mejorar la imagen material de los entes administrativos desconcentrados, o propiciar en los servidores la idea de que el contribuyente es un cliente y no un deudor, si el estado de derecho en el que la sociedad debe vivir no existe por las lagunas e inconsistencias de las que el nuevo Servicio de Administración Tributaria se ve rodeado, y en última instancia la crítica aquí no tiene carácter litigioso sino académico y de antijuricidad, que al final resolverá la Corte en vía judicial.

CAPITULO IV.

4.- OBJETIVOS QUE PERSIGUE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

- 4.1. Configuración de una organización especializada.**
- 4.2. Autonomía en aspectos técnicos sustantivos, en gestión interna y en materia presupuestal.**
- 4.3.- Establecimiento del Servicio Fiscal de Carrera.**
- 4.4.- Disposiciones legales derogadas por la Ley Servicio de Administración Tributaria.**
 - 4.4.1.- Artículo 33, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.**
 - 4.4.2.- Artículo 70 bis, del Código Fiscal de la Federación.**
 - 4.4.3.- Artículo 201, de la Ley Aduanera.**
- 4.5. Conclusiones respecto del órgano en estudio.**

4.1 Configuración de una organización especializada.

Ya estudiamos que en el mundo contemporáneo existe una marcada tendencia encaminada a modernizar la administración tributaria, mediante la constitución de nuevas instituciones, o bien, a través del fortalecimiento y transformación de las existentes. Así, lo que se busca es que cualquiera de las dos opciones se lleven a cabo de manera eficaz, eficiente, justa y equitativa. Esto es en gran medida lo que trata de realizar el Servicio de Administración Tributaria, el configurar una estructura especializada que pueda encargarse de la recaudación, del cobro de contribuciones y de la aplicación de las normas jurídicas que regulen la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, constituido en un órgano desconcentrado, moderno y con autonomía técnica, así como funcionarios formados en el servicio del mismo sistema. Se trata de que la administración fiscal disponga de gente cada vez mejor capacitada, dé mayor calidad en los servicios que presta al

público y que asegure una imparcial y transparente aplicación de la legislación fiscal y aduanera.

Para ello, la iniciativa que se sometió a consideración del Congreso de la Unión, asigna al Servicio de Administración Tributaria, todas las funciones relacionadas con la administración fiscal y aduanera, que hasta entonces desempeñaba directamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Subsecretaría de Ingresos y que ahora con el regreso de la citada Subsecretaría, retoma en cuanto a la dirección, pero no a la realización de las mismas. Sin embargo, la atribución en materia de formulación de la política fiscal del Gobierno Federal, así como la determinación de los precios y tarifas del sector público, se mantiene directamente a cargo de dicha Secretaría, por tratarse de una herramienta fundamental de la política económica.

Por los motivos y consideraciones antes expuestos, se define claramente el perfil jurídico y administrativo del órgano; que en teoría contempla los principios conforme a los cuales se deberá desarrollar un sistema avanzado de servicio que le asegure la profesionalización y continuidad de su actividad, así como una segura interacción entre el Servicio de Administración Tributaria y los diversos sectores de contribuyentes.

En resumen, lo que el órgano desconcentrado pretende a través de esa estructura especializada, es revisar los procesos, sistemas y estructuras existentes a fin de reorganizar, simplificar y automatizar la gestión tributaria, elevando así sustancialmente sus índices de calidad y eficiencia.

4.2. Autonomía en aspectos técnicos sustantivos, en gestión interna y en materia presupuestal.

Otro de los objetivos que persigue el Servicio de Administración Tributaria, se encuentra enfocado a la autonomía que se pretende dar en varios aspectos, el

primero de ellos resume la libertad de acción en el ramo técnico de la actividad especializada que se necesita en materia fiscal, dicho en otras palabras, para que en aspectos técnicos primordiales se pueda tener decisión sin intervención de un superior jerárquico, no sólo se tiene que cambiar al órgano por fuera, sino más aún internamente, esto habla de una transformación en donde el personal capacitado y especializado en el ramo, pueda tomar decisiones sin tener expresamente que tomar consideración de la Secretaría a la que se pertenece. Con esto se obtiene una economía procedimental, toda vez que al no tener que consultar y esperar el estudio o respuesta a la consulta realizada por el inferior jerárquico al superior, se ahorra tiempo en el procedimiento, pero por otra parte, se habla de que los órganos desconcentrados mantienen una jerarquía con un superior, entonces, volvemos a la atipicidad que mantiene este órgano respecto de su desconcentración.

Asimismo, se dice que persigue una autonomía de gestión interna, esto es, significa el control directo del órgano sobre sus unidades administrativas, sin tener la intervención directa de su superior jerárquico no sólo para su organización y desempeño, sino para que dicho órgano pueda tener libertad para dictar las resoluciones que crea convenientes, lo cual nos evoca de nueva cuenta, ha no tener que pedir opinión de dicho órgano sobre su estructura a un órgano superior al que se pertenece.

Por último, se hace referencia a la autonomía presupuestal y en este tenor, se hace énfasis a que el SAT, queda integrado por los ingresos que actualmente la Subsecretaría percibe, además de los recursos en proporción a los esfuerzos de productividad y eficiencia del propio órgano, de tal suerte que una vez que sean tomados en cuenta aquellos factores que determinan la evolución de la recaudación y que sean ajenos a su desempeño, se destinarán entre otros fines, tanto al mejoramiento de la infraestructura y servicios de atención al contribuyente, como a la consolidación del Servicio Fiscal de Carrera. Pero en este punto encontramos un inconveniente, lo recaudado por el órgano, no corresponde a su patrimonio, ya que el fin de dicho ingreso, no es el cubrir actividades propias, sino que los fondos que recibe

se canalizan a la cobertura del gasto público, los cuales asigna la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a las distintas partes del Poder del Estado Federal, como lo son el Congreso de la Unión, el Poder Judicial de la Federación y la Administración Pública de la Unión, del mismo modo asignará recursos a las partes de la Federación (Entidades Federativas y Municipios). Esto tiene su fundamento en lo dispuesto por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. De lo que se desprende, que los recursos recabados por el SAT no son propios, como lo deberían de ser si se tratase de un órgano de autonomía presupuestal, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, ente con el que guarda analogía, pero con quien no comparte su calidad de órgano desconcentrado como tal.

4.3. Establecimiento del Servicio Fiscal de Carrera.

En el capítulo anterior, ya se estudio qué es el Servicio Fiscal de Carrera, así como sus funciones y estructura elemental, sin embargo, cabe destacar que dicho Servicio se crea por la búsqueda de una profesionalización y especialización de los servicios fiscales, lo cual resulta un considerable avance, ya que por un lado, otorga beneficios a los servidores públicos, toda vez que si este proyecto de verdad se lleva a la práctica, tendrán no sólo una capacitación constante y en consecuencia una real especialización en su ramo, sino consecuentemente, se obtendrán ascensos dentro de la jerarquía que mantienen y con esto, mejores ingresos, así como un desarrollo profesional de acuerdo a sus capacidades, especialidades y experiencia.

Además se pretende que los funcionarios de carrera estén permanentemente motivados para un óptimo desempeño, por lo que estarán sujetos a un esquema de remuneraciones e incentivos vinculados estrechamente a los resultados de su actuación, así como a su integridad profesional. Ello implica necesariamente, la desaparición del actual sistema de distribución de las multas fiscales y aduaneras, sustituyéndolo por otro que garantice la permanencia de los mejores funcionarios en el órgano. Lo cual se estudiará en los siguientes puntos.

Como se explicaba, importancia similar tiene dentro del Servicio de Administración Tributaria, el establecimiento de un proceso permanente de capacitación dentro del Servicio Fiscal de Carrera, permitiendo a sus integrantes desarrollar cabalmente sus funciones, accediendo a puestos de mayor responsabilidad y preparando al personal para ejercer posiciones directivas dentro del órgano.

No pasando por alto, la exigencia para los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, del más riguroso respeto a la legalidad en el cumplimiento de sus tareas. Para ello, se establecen lineamientos de conducta específicos para la función tributaria, que complementan los principios consagrados en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

En conclusión, se pretende que el órgano alcance niveles óptimos de operación al contar con los cuadros técnicos, directivos y profesionales idóneos; y que se dé continuidad a sus programas y acciones, al establecer un sistema de servicio civil que propicie la permanencia y desarrollo constante del personal.

4.4. Disposiciones legales derogadas por la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

A partir de la entrada en vigor de la ley en estudio, quedan derogados los artículos 33, fracción III y 70 bis del Código Fiscal de la Federación, así como el 201, de la Ley Aduanera, según establece el artículo segundo transitorio de la ley en comento.

Sin embargo, se señala que se establecerán mecanismos para que las percepciones de los trabajadores no sufran menoscabo, esto, en razón de que los artículos antes descritos, establecían remuneraciones que como ya se estudiará en el próximo punto, resultaban inconstitucionales.

4.4.1. Artículo 33, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Al estudiar los artículos que fueron derogados por la Ley del SAT, se encuentra en primer término el numeral 33, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, el cual para mayor comprensión enseguida se transcribe:

“ARTICULO 33.- (...)

...

III.- Promoverán el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se crea el organismo descentralizado denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Dicho Instituto tendrá como órganos la Junta de Gobierno y la Dirección General que tendrá la representación del mismo.

El patrimonio del Instituto se integrará por las asignaciones que señale el Presupuesto de Egresos de la Federación, las disposiciones legales y administrativas; el 20% de los ingresos que se recauden por concepto de gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 de este código; 2% de los ingresos que se destinen a la formación de fondos a que se refiere el artículo 70-bis del propio ordenamiento, el 2% de los fondos a que se refiere el artículo 141 de la Ley Aduanera; así como por los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes o prestación de sus servicio.

El régimen laboral al que estarán sujetos los empleados del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal será el previsto en el apartado B del artículo 123 constitucional.”

Bien, partiremos por analizar los artículos que se encuentran inmersos en el diverso antes transcrito, y que tienen relación con el comentario que se realizará de este punto, para lo cual tenemos que el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“Artículo 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por

concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I.- Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este código.

II.- Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este código.

III.- Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$65.00, se cobrará esta cantidad una vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de \$15,103.000. Las cantidades a que se refiere este párrafo y el anterior, se actualizarán en los meses de enero y julio, en los términos del artículo 17-A de este código.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra como motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo."

El artículo 70- bis, no se transcribe por ser objeto de estudio en el apartado siguiente, por lo que se juzga ocioso la duplicidad en su transcripción.

Cabe hacer mención que el artículo que a continuación se transcribe, hasta antes de 1996, o sea, antes de su modificación rezaba lo siguiente:

“Artículo 141.- El importe de las multas que se impongan de conformidad con las disposiciones de esta ley, se destinará a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal aduanero.

Solo ingresará a los citados fondos el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes, salvo que por la ley esté destinado a otros fines. La distribución de los fondos se hará en los términos que señala el reglamento.

La distribución se hará una vez que se haya pagado el importe de la multa y quede firme la resolución respectiva.

Asimismo se establecerá un fondo para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento de los dictaminadores aduaneros que efectúan el segundo reconocimiento aduanero de las mercancías, el cual se constituirá en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con una cantidad equivalente de hasta el 20% de los ingresos que la Federación obtenga efectivamente con motivo del pago de los impuestos al comercio exterior e impuestos al valor agregado cuya omisión se hubiera detectado por los mencionados dictaminadores aduaneros con motivo del segundo reconocimiento aduanero de las mercancías.”

En ese tenor, si el lector valora el contenido de lo antes transcrito y el del artículo 201, que derogó la ley en estudio, se podrá corroborar que tiene el mismo contenido, a excepción de lo que nosotros punteamos, en razón de que este artículo se modificó y pasó a ser el artículo 201 mencionado, de ahí que todos los artículos que aquí se están refiriendo, o tienen la misma redacción, o fueron modificaciones de otros, estableciendo una estrecha relación con los demás, toda vez que se establecen dentro del Código Fiscal de la Federación o la Ley Aduanera, y se refieren a un reparto de las contribuciones del fisco federal para los bolsillos de los trabajadores hacendarios o aduaneros, encargados de imponer las multas efectivamente cobradas.

4.4.2. Artículo 70 bis, del Código Fiscal de la Federación.

Otro de los tres artículos a estudio, es el 70 bis, el cual se transcribe para su posterior análisis:

“Artículo 70 bis.- Los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de las multas por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, se destinarán a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones.

Sólo ingresará a los citados fondos el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes. Salvo que por ley estén destinados a otros fines. La distribución de fondos se hará en los términos que señale el reglamento.”

En este artículo, al igual que los otros diversos en estudio, se hace hincapié que los ingresos que la Federación obtiene efectivamente del cobro de las multas por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, al igual que otras o todas las contribuciones de las cuales se allega el Fisco Federal son justamente para el Erario Federal, el cual se destinan para el gasto público, pero la constitución en ningún momento establece que lo que se recauda de las multas efectivamente cobradas, tenga que ser para recompensas por productividad o estímulos del personal hacendario en el cumplimiento de sus facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicho en otras palabras, lo que se cobra de las multas fiscales impuestas no debe de ir justamente a los bolsillos de los servidores hacendarios que las imponen, en razón de que de ahí se desprende un círculo vicioso por el que el servidor hacendario trata de imponer la mayor cantidad de multas, para después ser cobradas y que de esa cantidad líquida, le tocara por ley un porcentaje como “estímulo” o “recompensa”.

4.4.3.- Artículo 201, de la Ley Aduanera.

Este artículo, encuentra gran semejanza con el artículo 70-bis antes citado, tanto, que hasta la redacción es casi exacta, según se corrobora del mismo artículo el

cual establece lo siguiente:

“Artículo 201.- El importe de las multas que se impongan de conformidad con las disposiciones de esta ley, se destinará al a formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal aduanero.

Solo ingresará a los citados fondos el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes, salvo que por ley esté destinado a otros fines. La distribución de los fondos se hará en los términos que señala el reglamento.

La distribución se hará una vez que se haya pagado el importe de la multa y quede firme la resolución respectiva.”

Aquí encontramos de nueva cuenta, que los legisladores derogan este tipo de remuneraciones como las que se tenía para los servidores hacendarios, en esta versión también para los dictaminadores aduaneros. Y esto, por la simple razón de la inconstitucionalidad de ese reparto establecido en ley por estos artículos, como ya se explicó en el apartado anterior.

Por lo que el estudio del artículo antes transcrito resulta ser ocioso, toda vez que es el mismo que se realizó al artículo 70 bis del Código Fiscal de la Federación, por encuadrarse el mismo supuesto.

Ahora bien, si tomamos en cuenta que de acuerdo al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, 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, y si como segundo punto de partida tomamos el artículo 2º, del Código Fiscal de la Federación, que estable en su fracción IV, tercer párrafo, que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del mismo ordenamiento, son accesorios de las contribuciones y participarán de la naturaleza de éstas. En ese sentido, si una multa es una sanción por un incumplimiento, es decir, un accesorio de una contribución, entonces, por ende

participan de la misma naturaleza de la citada en primer término, en razón del principio legal que establece que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, de tal suerte que si la ley establece que la contribución recabada se canaliza para sufragar el gasto público, entonces sus multas devienen de inconstitucionales si en lugar de ser recabadas para el gasto público, van a parar a los bolsillos de los mismos servidores de Hacienda que las imponen.

4.5. Conclusiones respecto del órgano en estudio.

En México, se encuentra fundamento genérico a la actividad tributaria en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que da sustento al ejercicio del poder tributario del Estado y a la obligación, y su exigencia, de todo mexicano de contribuir al gasto público.

La administración tributaria es la estructura encargada de recaudar eficientemente las contribuciones impuestas a los particulares por la ley y procurar el mayor grado de cumplimiento voluntario, así como de verificar y obligar al pago correcto de las mismas, a través de las funciones generales y reconocidas de recaudación y fiscalización.

Para que el Estado cumpla con su función y haga mejor aprovechamiento de los recursos que obtiene de los particulares, se organiza administrativamente y encarga a una dependencia pública esta función. Con fundamento en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y aun cuando ya existía desde 1821, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, órgano constitucional secundario, la encargada de cumplir con esa misión y ésta a su vez, se organiza administrativamente en subsecretarías y órganos diversos entre los que se encuentra el Servicio de Administración Tributaria.

En particular los países latinoamericanos viven también cambios estructurales en las administraciones tributarias con una tendencia básica a educar al contribuyente, y que viva en una reforma conjunta el proceso de cambio; resulta un buen ejemplo la cultura fiscal chilena. Para unificar y homogenizar estas tendencias el CIAT ha propuesto un Modelo de Código Tributario.

Un estado se organiza política y administrativamente y cumple con sus funciones de gobierno y administración; conforme a esto en México, según la carta magna y las leyes secundarias, éste se organiza en forma centralizada y paraestatal, pudiendo tener diversas representaciones. Asimismo, el Estado actúa con personalidad única que es expresada a través de los diversos entes en los que él mismo se organiza pero constituyendo una unidad.

La forma centralizada de organización ha sido la forma clásica, y en su abuso ha provocado el fenómeno contrario, y ha lanzado a la búsqueda de formas alternativas. Presenta la ventaja de unidad en la toma y ejecución de decisiones, pero un inconveniente al intensificar fenómenos paralelos en las urbes en las que ésta se concentra. Así, centralización administrativa es aquella forma en la que predomina el régimen de subordinación unitaria y coordina todos los órganos de una organización administrativa, con los controles suficientes y necesarios para satisfacer las necesidades públicas en un marco de legalidad.

La descentralización, que aún cuando puede ser de diversos tipos, se enfoca aquí a la de tipo administrativo, implica un fenómeno de transferencia de funciones a entes distintos al poder central, a los que se les dota de personalidad jurídica y de un patrimonio propio para la realización de la función particular que se les asigne, permitiendo así una distribución de competencias que descongestione a la organización central con los controles necesarios para evitar la desunión de la administración del Estado.

La forma de desconcentración, prevista en la ley orgánica de la materia, asigna a órganos sin personalidad y patrimonio propio, con dependencia jerárquica del ente del que dependen, la realización de funciones específicas que por su especialización técnica requieran de cierta independencia. Esta forma se ha visto altamente matizada, pues se permite que en sus leyes se le den características propias que suelen ser muy diversas entre unos y otros desconcentrados, por lo que esta forma de organización requiere de una legislación que unifique y uniforme las características que éstos deban tener.

En ese contexto, en la Doctrina del Derecho Administrativo extranjero y en menor medida en la nacional, se acepta la existencia de una forma diversa que constituya organismos personalizados con competencia funcional propia, que permiten los matices y la especialización técnica que en México se ha dado a órganos que en su mayoría se han calificado como desconcentrados, pero con una homogeneidad en sus estructuras que dan un marco de seguridad jurídica y apego a la ley y a la doctrina. Las características que esta corriente propone para las administraciones personalizadas han sido adoptadas ya por las administraciones tributarias de algunos países y en nuestro sistema varias instituciones son revestidas de características similares. De adoptarse formalmente, permitiría homogeneidad en el trato a estos entes que son tan variados entre sí, aun cuando participan de la misma categoría formal.

El 1° de julio de 1997, entra en vigor la ley de 15 de diciembre de 1995 que crea el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades señaladas en ella, con el objeto de realizar una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y demás accesorios para el financiamiento del gasto público. Se le otorga autonomía de gestión, presupuestal y técnica para el desempeño de la misma; se integra como órgano colegiado y se le asigna recursos, domicilio y representación propia.

Nace pues, pero con inconsistencias en su ley, que analizan en estas líneas y se hace un llamado de atención a su corrección para evitar que se frustre este nuevo intento por mejorar la administración tributaria de nuestro país, y se supla más tarde con algo diverso que esta vez sí cumpla con el objetivo, toda vez que reviste una actividad que se califica de estratégica excediendo los términos de la constitución y con una justificación equivocada.

Se le constituye formalmente como un órgano desconcentrado y sin embargo, las características específicas que da a los desconcentrados la ley orgánica no son claras, pues no existe una verdadera subordinación jerárquica con el ente dentro del cual está inserto, que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no se desprende de su ley, un territorio claro y delimitado en el que ejerce sus facultades, constituyéndose así, en uno más de los órganos desconcentrados atípicos que ya existen en el sistema jurídico y administrativo mexicano, por gozar de características propias y peculiares.

La falta de aplicación de los preceptos constitucionales que disponen la ratificación de los empleados superiores de hacienda, no es óbice para que se desconozcan ni mucho menos para su derogación, son derecho positivo y vigente y obligan a su cumplimiento por parte de los dos poderes de la unión que en ella participan. Mientras esto no suceda, los funcionarios que de este defecto adolezcan son funcionarios de hecho, cuyos actos pueden ser invalidados.

Las deficiencias de la ley provocan un estado de incertidumbre alrededor del SAT, en última instancia, éstas pueden ser alegadas y reclamadas por la vía judicial y dejar sin efecto los actos reclamados, consecuencia lamentable que alejará al órgano del cumplimiento de los objetivos para los que fue creado y sólo provocará el engrose de la burocracia y los trámites administrativos en perjuicio de los contribuyentes.

El Servicio de Administración Tributaria puede ser una institución que se encuentre en un estado de prueba, en la vía a cambiar ya sea a un organismo descentralizado o a retornar a ser parte de la administración centralizada, en cualquiera de los casos, se deberá revisar a profundidad las disposiciones de la ley que le da origen y procurar suplir las enormes y serias deficiencias de que adolece. De ser un organismo descentralizado deberá someterse a los controles propios de su clase y evitar que su autonomía siga siendo relativa.

El Servicio de Administración Tributaria se crea con diversos objetivos económicos: incrementar el universo de contribuyentes y la recaudación, y consecuentemente, disminuir los niveles de evasión y elusión fiscal; fomentar el cumplimiento voluntario y crear en el contribuyente y servidor público una conciencia tributaria, podrían ser denominados intereses sociales, y finalmente, parece que nace también para unir al país a la corriente mundial de desincorporar de la administración central la función recaudatoria.

Sin embargo, el proceso de creación, estructuración y operación del SAT, fue en notoria y lamentable ausencia del contribuyente, así pues, es éste el principal interesado en conocer y entender a su nuevo acreedor, sin embargo, la postura ha sido de no alarmar a la sociedad, toda vez que nada cambia, razón que no puede sino significar que es una estructura innecesaria, al menos lo es sin la participación del contribuyente y sin el cambio en la mentalidad y disposición del servidor público en todos sus niveles.

Por otro lado, como se analizó, todo parece indicar que el SAT se encuentra en una forma transitoria hacia convertirse en un ente descentralizado, o el de volver a la organización central, sin embargo, ésto requerirá de reforma constitucional si se intenta mantenerlo apegado al estado de derecho en el que una sociedad civilizada debe vivir.

Las serias deficiencias que la Ley del Servicio de Administración Tributaria acarrea y sus lamentables consecuencias, avisan del peligro que una inadecuada planeación puede implicar para la administración tributaria.

Los objetivos y resultados que se planean para las Haciendas Públicas del año 2000 descartan de inicio la solución empírica e improvisada de los problemas que acarrearán las malas planeaciones, es un deseo y una esperanza que este intento por modernizar y mejorar la administración de los impuestos que los mexicanos pagan, no termine en corto plazo en otro intento frustrado más.

Podemos concluir que en un ejercicio de reflexión y análisis de lo que se transmite en la ley y el reglamento del SAT, se hace una invitación al legislador y al administrador a revisar a conciencia la estructura y condiciones de existencia del nuevo sujeto activo de la relación fiscal, toda vez que de su buen funcionamiento y el éxito inmediato en los objetivos generales de su creación, dependerá en buena medida el éxito y el buen funcionamiento de la administración y por ende del país; de igual forma, una invitación al funcionario a tomar conciencia de la oportunidad que en sus manos tiene de mejorar la transparencia, eficiencia y calidad con que se desempeñan quienes preparan la Hacienda Pública de nuestro país para el nuevo siglo, todo lo que incidirá en la confianza que el contribuyente tenga de su administración tributaria y el incentivo al pago voluntario, todo lo que en conjunto forma la cultura fiscal.

*** FUENTES CONSULTADAS ***

- * Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A., Primer Curso, Decimosegunda edición actualizada. México, 1995.
- * Argüelles Antonio / Gómez Mandujano, José. Guía Metodológica para la desconcentración y modernización de estructuras administrativas. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A., México 1994.
- * Ávila Álvarez, Manuel y colaboradores. México Pórtico de América 1972-1973. Guía económica, social, política y cultural. Editado por Pórtico de América, S.A. México, 1972.
- * Bielsa Rafael, Derecho Administrativo, 4 tomos, Editora La Ley, Buenos Aires, 1995.
- * Burgoa, Ignacio. El juicio de amparo. 5ta. Edición, Porrúa, México, 1962, 812 pp.
- * Carrasco Iriarte, Hugo. Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, Themis, México, 1994, 210 pp.
- * Carrillo Castro Alejandro / García Ramírez Sergio. Las Empresas Públicas en México. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A., Primera reimpresión, México 1983.
- * Cotiñas León - Peláez y colaboradores. Introducción al Derecho Administrativo I. Editorial Porrúa, S.A. México, 1992.
- * Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Limusa S.A. de C.V. Tercera reimpresión. México, 1991.

- * De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 5ta. Edición, Porrúa, 19963.
- * De Pina Vara, Rafael. Diccionario de los órganos de la Administración Pública Federal. Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.
- * Díaz González, Luis Raúl. "El Servicio de Administración Tributaria (Análisis del nuevo sujeto activo de la relación fiscal)", en PAF Prontuario de Actualización Fiscal, No. 196, octubre, México 1997.
- * Faya Viesca Jacinto. La Administración pública Federal. La Nueva Estructura. Editorial Porrúa, S.A., 2da. edición actualizada, México, 1983.
- * Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A., vigesimanovena edición, México, 1990.
- * Guerrero Lara, Ezequiel y Aurora Cortina Q. (compiladores). La interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985, 2da. Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1985, 730 pp.
- * Los Derechos del Pueblo Mexicano (México a través de sus constituciones). H. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. LV Legislatura. Tomo IX- Artículos 82-94. Grupo Editorial Miguel Porrúa, cuarta edición. México, 1994.
- * Nuestra Constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano. Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Secretaría de Gobernación. Tomo 20. México, 1991.
- * Nueva Enciclopedia Temática. Tomo 12. Editorial Cumbre, S.A. Vigésima octava edición México, 1981.

Emma Edith Garrido Torres

- * Nowak Derecho, Norman. Teoría y Práctica de la Administración Fiscal. Proyecto de Modernización del Servicio de Impuestos de Chile, Amorrotú Editores, Buenos Aires, 1908. 231pp.
- * Plan Nacional de Desarrollo 1995 - 2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1995.
- * Rodríguez Alfonso y otros. Lecciones de Historia de México Tercer Grado. Editorial Trillas. México 1994.
- * Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Harla, México, 1983, 266 pp.
- * Roldán Xopa, José. "La Ley del Servicio de Administración Tributaria ¿Nuevos odres para viejos vinos?, en Revista Lex, año II, 3ª. Época, número 7, enero, México 1996.
- * Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 17ª. Edición, Porrúa, México, 1996, 905 pp.
- * Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 28va. Edición, Porrúa, México, 1994, 653 pp.

*** LEGISLACION CONSULTADA ***

- * Acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 6 de Junio de 1997 publicado en el D.O.F. el 30 de Junio de 1997.
- * Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, 63ª. Edición, México 1994.

- * Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Ediciones Delma, S.A. de C.V., México, 1996.
- * Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Alco. México, 1997.
- * Decreto que reforma el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el D.O.F. el 30 de Junio de 1997.
- * Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras. Presidencia de la República. México, 1997.
- * * Isselín Cardona José Alfredo. Nueva Ley Aduanera (Confrontada y comentada). Impresión y Servicios Gráficos, S.A. de C.V., 1ra. edición, México, 1996.
- * Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (Actualizada y Tematizada). Ley Federal de Entidades Paraestatales (Tematizada y su reglamento. Editorial Pac, S.A. de C.V., México; agosto de 1992.
- * Ley del Servicio de Administración Tributaria. Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras. Presidencia de la República, México, 1997.